

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS  
FACULDADE DE DIREITO

**O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS:  
Reflexões acerca da justiça fiscal e sua aplicabilidade**

BRUNA XAVIER ARANHA DE ARAUJO

Rio de Janeiro

2020

BRUNA XAVIER ARANHA DE ARAUJO

**O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS:  
Reflexões acerca da justiça fiscal e sua aplicabilidade**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira.

Rio de Janeiro

2020

## CIP - Catalogação na Publicação

AA663i      Araujo, Bruna Xavier Aranha de  
              O imposto sobre grandes fortunas: reflexões  
              acerca da justiça fiscal e sua aplicabilidade /  
              Bruna Xavier Aranha de Araujo. -- Rio de Janeiro,  
              2020.  
              84 f.

              Orientador: Eduardo Maneira.  
              Trabalho de conclusão de curso (graduação) -  
              Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade  
              Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2020.

              1. Imposto sobre grandes fortunas. 2. justiça  
              distributiva. 3. análise da viabilidade da  
              instituição do IGF. I. Maneira, Eduardo, orient. II.  
              Título.

Elaborado pelo Sistema de Geração Automática da UFRJ com os dados fornecidos  
pelo(a) autor(a), sob a responsabilidade de Miguel Romeu Amorim Neto - CRB-7/6283.

BRUNA XAVIER ARANHA DE ARAUJO

O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS:

Reflexões acerca da justiça fiscal e sua aplicabilidade

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira.

Data da Aprovação: \_\_\_\_ / \_\_\_\_ / \_\_\_\_.

Banca Examinadora:

---

Orientador

---

Membro da Banca

---

Membro da Banca

Rio de Janeiro

2020

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente, agradeço aos meus pais, que sempre apoiaram todos meus sonhos, e cultivaram minha força interior, mostrando desde cedo que eu poderia ser o que quisesse em minha vida, pois tenho capacidade e determinação para tal. Sou grata todos os dias por me ensinarem o significado de família sempre com muito carinho e aceitação.

Ao meu irmão, que foi fundamental durante essa jornada e muitas outras, por servir de base quando mais precisei.

À minha avó Sônia, que é minha verdadeira cúmplice, e que sem todas as trocas diárias, meus dias não seriam tão alegres e leves.

Ao meu amigo Oziel por estar sempre ao meu lado e, de quem tenho muito orgulho, agradeço por me permitir compartilhar momentos tão importantes da minha vida, e por todo afeto e carinho recebido.

Às minhas amigas Jéssica e Gabriela, por me apoiarem em todos os momentos, me auxiliarem a ressignificar determinados valores em minha vida, e por sempre acharem comigo a felicidade em situações ruins, sou grata eternamente.

Por fim, agradeço a todos, que mesmo aqui não mencionados me auxiliariam nesse contínuo processo de evolução pessoal e profissional.

## RESUMO

ARAUJO, B.X.A. *O Imposto Sobre Grandes Fortunas: Reflexões acerca da justiça fiscal e sua aplicabilidade*. 2020. 84 f. Monografia (Graduação em Direito) – UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO, Rio de Janeiro, 2020.

A presente pesquisa possui a finalidade de analisar a aplicabilidade do Imposto Sobre Grandes Fortunas (IGF), o qual apesar de possuir previsão legal no artigo 153 da Constituição Federal de 1988, ainda não foi instituído até a presente data. Serão discorridos temas como a justiça fiscal, um dos argumentos base utilizado para seu estabelecimento, no qual se pauta em que as desigualdades econômicas poderiam ser amenizadas a partir da distribuição de riquezas. Ademais, serão explorados os princípios fundamentais que norteiam essa discussão, além disso serão expostas teorias que discorrem sobre a distribuição de riquezas, bem como será feita uma análise no Direito Comparado em relação a países nos quais esse imposto é ou já foi vigente. Assim, o estudo abordará a possibilidade de seu estabelecimento no ordenamento jurídico brasileiro, considerando pontos estritamente legais, doutrinários e econômicos.

Palavras-Chave: Imposto Sobre Grandes Fortunas; Instituição do IGF; justiça fiscal; tributação de riquezas.

## ABSTRACT

ARAÚJO, B.X.A. *Brazilian Wealth Tax: Reflections about its applicability and fiscal justice*. 2020. 84 p. Paper (Law graduation) – FEDERAL UNIVERSITY OF RIO DE JANEIRO, Rio de Janeiro, 2020.

*The present paper has the purpose of analyze the applicability of the Wealth Tax, which despite having a legal provision in article 153 of the Brazilian Federal Constitution (1998), has not yet been instituted until the present date. Topics such as tax justice, one of the fundamental arguments used for its establishment, in which it is based that economic inequalities could be decreased from the distribution of wealth, will be addressed. In addition, the fundamental principles that guide this discussion will be explored, as well as theories that talk about the distribution of wealth, and in addition will be made an analysis through Comparative Law in relation to countries in which this tax is or has been in effect. Thus, the paper will address the possibility of the Wealth Tax establishment in the Brazilian legal system, considering strictly legal, doctrinal and economic points.*

Keywords: Wealth Tax; Wealth Tax imposition; tax justice; taxation of wealth.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	10.
1. LIBERALISMO POLÍTICO: DISCUSSÕES SOBRE OS LIMITES DO PODER TRIBUTAR....	12.
1.1 Justiça Distributiva: <i>Uma Teoria da Justiça</i> , de John Rawls.....	13.
1.2 Teoria da Titularidade: <i>Anarquia, Estado e Utopia</i> , de Robert Nozick.....	16.
1.2.1 Princípios distributivos históricos e princípios de resultado final.....	19.
1.3 Hesse, Alexy e a Justiça Fiscal.....	21.
2. PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS E TRIBUTÁRIOS.....	27.
2.1 A dignidade da pessoa humana como fator de modificação social.....	28.
2.2 Direito Financeiro e limitações da atuação Estatal.....	30.
2.3 Os princípios tributários vinculados ao Imposto Sobre Grandes Fortunas.....	32.
2.3.1 Princípio da isonomia.....	33.
2.3.2 Princípio da capacidade contributiva.....	35.
2.3.3 Princípio da vedação ao confisco.....	38.
2.3.4 Princípios da razoabilidade e proporcionalidade.....	43.
3. O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.....	46.
3.1 Impostos sobre a riqueza.....	47.
3.2 Projetos de Lei Complementar.....	48.
3.2.1 Projeto de Lei do Senado n 162 de 1989.....	48.
3.2.2 Projeto de Lei Complementar 277/2008.....	50.
3.2.3 Projeto de Lei Complementar 534/2011.....	52.
3.2.4 Projeto de Lei Complementar 950/2011.....	54.
3.2.5 Projeto de Lei Complementar 315/2015.....	55.
3.2.6 Projeto de Lei Complementar 183/2019.....	55.
3.2.7 Projeto de Lei Complementar 38/2020.....	56.
3.2.8 Projeto de Lei Complementar 50/2020.....	57.
4. IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO DIREITO COMPARADO.....	58.
4.1 Alemanha.....	59.
4.2 Argentina.....	60.



4.3 Colômbia.....	62.
4.4 França.....	63.
4.5 Suíça.....	64.
4.6 Uruguai.....	64.
4.7 Thomas Piketty e sua teoria.....	65.
 5. CONSIDERAÇÕES SOBRE A IMPLEMENTAÇÃO DO IGF.....	69.
5.1 Elisão fiscal, redução no crescimento econômico e a fuga do capital.....	71.
5.2 A pluritributação.....	75.
5.3 A necessidade de um complexo aparato administrativo e fiscalizatório.....	76.
5.4. O Imposto Sobre Grandes Fortunas como fim para distribuição de rendas.....	77.
 CONCLUSÃO.....	78.
 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	81.

## INTRODUÇÃO

A regulamentação e instituição do Imposto Sobre Grandes Fortunas não é tema completamente inovador na seara do Direito Tributário, desde sua previsão, em 1988, através do artigo 153 da Constituição da República, esse tema vem sido constantemente debatido. Entretanto, no cenário atual de crise econômica, essa discussão voltou a ganhar força com a apresentação de três novos Projetos de Lei Complementar, fato que não ocorria desde 2015.

O presente trabalho objetiva explorar o Imposto sobre Grandes Fortunas e a sua possibilidade de instituição no Brasil, primeiramente abordando as teorias da justiça apresentadas pelos filósofos John Rawls e Robert Nozick para o campo da tributação justa, buscando por um critério de justiça que pudesse amparar a tributação nas democracias modernas. Ademais, nesse sentido, busca introduzir um outro ponto de vista passado por Robert Alexy, constituindo um meio-termo para garantir simultaneamente uma igualdade material e legal.

Ato contínuo, no segundo capítulo, será realizada preliminarmente uma análise sobre a função dos princípios constitucionais como um todo, além de ilustrar como estes podem atuar na limitação do Poder Estatal através da função social do tributo. Nesse prisma, caberá examinar os princípios fundamentais e tributários vinculados ao Imposto Sobre Grandes Fortunas, quais sejam: (i) princípio da isonomia, (ii) princípio da capacidade contributiva, (iii) princípio da vedação ao confisco e, (iv) princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

Na sequência, no terceiro capítulo, demonstra-se o Imposto Sobre Grandes Fortunas no ordenamento jurídico brasileiro, ou seja, as tentativas de regulamentação que seguem em curso desde 1989, de forma que serão explorados e estudados todos os Projetos de Lei apresentados até o dia da entrega do presente trabalho, para que sejam expostas suas principais características e eventuais contradições ou críticas.

Por outro lado, no quarto capítulo, o presente trabalho realizará uma análise através do Direito Comparado, verificando como foi realizada a implementação no âmbito internacional, dando maior enfoque a determinados países como (i) Alemanha, (ii) Argentina, (iii) Colômbia, (iv) França, (v) Suíça e, (vi) Uruguai. Nesse sentido, será feita uma análise geral para verificar se o *wealth tax* ainda encontra-se em vigor ou se foram criados excludentes para que permanecesse naquele país em questão. Assim, será realizada uma correlação para verificarmos semelhanças ou diferenças que indiquem a viabilidade da aplicação do tributo no Brasil. Ainda nesta parte serão apresentados os argumentos de

Thomas Piketty, cuja proposta para a redução da desigualdade reside na instituição de um tributo global sobre o capital, o qual sofreu diversas críticas pela dificuldade de sua instituição.

Por fim, no quinto capítulo, serão realizadas as considerações sobre a viabilidade da implementação do Imposto Sobre Grandes Fortunas no Brasil a partir de tudo o que foi exposto no presente trabalho, abordando temas recorrentes nessa discussão como a elisão fiscal, a redução no crescimento econômico, a fuga do capital, a pluritributação, e a necessidade de um complexo aparato administrativo e fiscalizatório.

Desde já, destaca-se que o objetivo do presente trabalho não é esgotar o tema e nem abordar todos os registros históricos sobre tal assunto, mas sim analisar de forma objetiva as teorias de justiça fiscal, e sua ligação intrínseca ao Imposto Sobre Grandes Fortunas, bem como analisar os possíveis efeitos e impactos de sua instituição no ordenamento jurídico brasileiro atual, considerando experiências da *wealth tax* no mundo.

## 1. LIBERALISMO POLÍTICO: DISCUSSÕES SOBRE OS LIMITES DO PODER TRIBUTAR

Na década de 1970, o mundo vivenciou um grande debate filosófico acerca do liberalismo entre dois importantíssimos pensadores, John Rawls e Robert Nozick, no qual, entre diversos temas e campos, questionaram o papel da tributação enquanto instrumento de justiça social, a atuação do Estado, seus limites e contornos de atuação.

Antes de adentrar mais especificamente nesse debate é importante situarmos o contexto no qual o conjunto de ideias desses filósofos se originou, isto é, verificarmos brevemente as origens da tradição liberal, bem como conceituar o que seria liberalismo atualmente.

Segundo José Guilherme Merquior, o Liberalismo<sup>1</sup> é um fenômeno histórico com muitos aspectos e que dificilmente pode ser definido, tendo ele próprio moldado grande parte do nosso mundo moderno, refletindo a diversidade da história moderna, de forma que é uma tarefa muito mais simples e sensata descrever o liberalismo do que buscar uma simples definição.

José Guilherme Merquior<sup>2</sup> afirma, ainda, que no século XIX, idade de ouro do liberalismo, o movimento liberal atuava em dois níveis, no nível de pensamento e no nível da sociedade. Consistia em um corpo de doutrinas e em um grupo de princípios que sustentavam o funcionamento de várias instituições, sendo algumas antigas como os parlamentos e, outras novas como a liberdade de imprensa. Por consenso histórico, o liberalismo surgiu na Inglaterra dentro de um contexto de luta política que culminou na Revolução Gloriosa de 1688 contra o Rei Jaime II, na qual buscava-se tolerância religiosa e um governo constitucional, ambos vieram a se tornar pilares do sistema liberal.

Com o modelo inglês se inicia a percepção do *rule of law* e da liberdade, bem como da redução da esfera de influência e atuação do Estado. Novamente segundo Merquior<sup>3</sup>, a comparação com a Grã-Bretanha convenceu muitos protoliberais de que o governo deveria procurar atuar minimamente, apenas zelando pela paz e segurança de seu Estado.

---

<sup>1</sup> MERQUIOR, José Guilherme. O liberalismo – antigo e moderno. 2. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1991. p. 12

<sup>2</sup> *Ibid*, p.13.

<sup>3</sup> *Ibid*, p.16.

Exatamente por ter surgido como um protesto contra os abusos praticados pelo Estado, o liberalismo procurou instituir tanto uma limitação quanto uma divisão de autoridade, em síntese, o limite ao poder Estatal.

Nesse sentido, Merquior<sup>4</sup> propõe o seguinte conceito:

*O liberalismo clássico, ou o liberalismo em sua forma histórica original, pode ser toscamente caracterizado como um corpo de formulações teóricas que defendem um Estado constitucional (ou seja, uma autoridade nacional central com poderes bem definidos e limitados e um bom grau de controle pelos governados) e uma ampla margem de liberdade civil [...]. A luta formativa do liberalismo foi a reivindicação de direitos – religiosos, políticos e econômicos – e a tentativa de controlar o poder político.*

### **1.1 Justiça Distributiva: Uma Teoria da Justiça, de John Rawls**

Considerando esse contexto, John Rawls<sup>5</sup> em *Uma Teoria da Justiça* propõe justiça como equidade em uma reinterpretação da tradição liberal clássica representada por Locke, Rousseau e Kant da ideia de contrato social sobre a atuação estatal por meio de uma perspectiva mais distributiva e ampla.

*Meu objetivo é apresentar uma concepção de justiça que generalize e eleve a um nível mais alto de abstração a conhecida teoria do contrato social conforme encontrada em, digamos, Locke, Rousseau e Kant. Para isso não devemos achar que o contrato original tem a finalidade de inaugurar determinada sociedade ou de estabelecer uma forma específica de governo. Pelo contrário, a ideia norteadora é que os princípios de justiça para a estrutura básica da sociedade constituem o objeto do acordo original. São eles os princípios que pessoas livres e racionais, interessadas em promover seus próprios interesses, aceitariam em uma situação inicial de igualdade como definidores das condições fundamentais de sua associação.*

Dessa forma, a justiça é considerada a primeira virtude das instituições sociais, sendo assegurado a todos os indivíduos direitos e inviolabilidades, que não estão sujeitos a revisões e ponderações pautadas no utilitarismo, isto é, nem mesmo o bem-estar da sociedade como um todo pode preponderar em face das inviolabilidades do indivíduo, de modo que os direitos assegurados não estão sujeitos às negociações políticas ou cálculo de interesses sociais.

Rawls<sup>6</sup> define, então, sociedade como uma associação de pessoas mais ou menos autossuficiente que, em suas relações mútuas, reconhece certas normas de conduta como obrigatórias e na maior parte do tempo se comporta de acordo com elas.

---

<sup>4</sup> MERQUIOR, José Guilherme. O liberalismo – antigo e moderno. 2. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1991. p. 14.

<sup>5</sup> RAWLS, John. Uma teoria da Justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 03.

<sup>6</sup> *Ibid*, p. 04.

Seguindo essa ideia, Rawls<sup>7</sup> disserta que embora uma sociedade seja um empreendimento cooperativo visando vantagens mútuas, há um intrínseco conflito de interesses e uma identidade. Existe uma identidade porque a cooperação possibilita que todos tenham uma vida melhor quando comparada a uma vida a partir de seus próprios esforços, entretanto existe um conflito de interesses porque as pessoas sempre almejam benefícios maiores dos que os produzidos pela colaboração mútua, além de discutirem sobre a forma de como esses benefícios serão distribuídos.

Para que essa sociedade seja coesa exige-se um conjunto de princípios que determinam a divisão de vantagens, isto é, que sejam aptos a selar um acordo sobre as partes distributivas adequadas. Rawls<sup>8</sup> define que esses princípios sejam os relacionados à justiça social, que deve fornecer um modo de atribuir direitos e deveres nas instituições básicas da sociedade e definir os benefícios e encargos da cooperação social.

Diante desse contexto, o autor propõe que partindo de uma situação inicial de igualdade, devem ser aplicados dois princípios de justiça, listados em ordem léxica que visa justamente assegurar a inviolabilidade das liberdades do indivíduo. Veja-se<sup>9</sup>:

Primeiro: cada pessoa deve ter um direito igual ao sistema mais extenso de iguais liberdades fundamentais que seja compatível com um sistema similar de liberdades fundamentais para outras pessoas.

Segundo: as desigualdades sociais e econômicas devem estar dispostas de tal modo que tanto (a) se possa razoavelmente esperar que se estabeleçam em benefício de todos como (b) estejam vinculadas a cargos e posições acessíveis a todos.

Nessa seara, cabe ressaltar um importante conceito para toda a teoria de Rawls, contido no que o autor chama de princípio da diferença<sup>10</sup>. O princípio da diferença deve ser entendido justamente pela igualdade democrática, através da qual nenhuma pessoa representativa da estrutura básica possa ser mais favorecida. Seguindo essa linha de pensamento, a igualdade material cumulada com o princípio da diferença garante que todos possam ter acesso à liberdade de forma igual e a igualdade equitativa de oportunidades, conforme se extrai abaixo:

Na medida do possível, a estrutura básica deve ser avaliada a partir da posição de cidadania igual. Essa posição é definida pelos direitos e liberdades exigidos pelo princípio de liberdade igual e pelo princípio da igualdade equitativa de oportunidades [...] Segundo tal princípio, as instituições são classificadas de acordo com sua eficácia em garantir as condições necessárias

---

<sup>7</sup> RAWLS, John. Uma teoria da Justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p 04-05.

<sup>8</sup> *Ibid*, p. 05.

<sup>9</sup> *Ibid.*, p 64.

<sup>10</sup> *Ibid*, p. 80.

para que todas promovam seus objetivos de forma igual, ou segundo sua eficiência em proporcionar objetivos partilhados que beneficiarão a todos de forma semelhante<sup>11</sup>.

Ato contínuo, Rawls<sup>12</sup> passa a definir os bens sociais primários de forma mais ampla, considerando estes os direitos, liberdades e oportunidades, assim como renda e riqueza.

A interpretação liberal dos dois princípios procura, então, atenuar a influência das contingências sociais e do acaso natural sobre as parcelas distributivas. Para esse fim, é necessário impor outras condições estruturais fundamentais ao sistema social: arranjos de livre-mercado dentro do arcabouço das instituições políticas e jurídicas que rege as tendências gerais dos acontecimentos econômicos e preserva as circunstâncias sociais necessárias para a igualdade equitativa de oportunidades. Os elementos desse arcabouço já nos são bem conhecidos, porém, talvez valha a pena recordar a importância de se evitar o acúmulo excessivo de propriedades e riqueza e de se manterem oportunidades iguais de educação para todos. As oportunidades de adquirir cultura e qualificações não devem depender da classe social e, portanto, o sistema educacional, seja ele público ou privado, deve destinar-se a demolir as barreiras entre classes.

Dessa forma, os trechos destacados comprovam que para a sociedade evoluir como um todo, sem injustiças, esse fato somente poderia ocorrer mediante alterações nas condições dos mais favorecidos, para que possam propiciar um aumento de renda dos membros menos favorecidos da sociedade. Ademais, o próprio princípio da diferença perde sua valoração caso este fato não ocorra, visto que para Rawls<sup>13</sup> não há ganho para um indivíduo sem que outro ganhe da mesma forma.

Dada ênfase no presente estudo, devemos nos debruçar nas breves considerações que o autor traz sobre as suas teorias econômicas. Ocorre que, o autor não se alonga no tema, limitando-se a fazer breves e curtos comentários na medida em que vai elucidando os conceitos de seus princípios de justiça. Apesar de bem parco, resta evidente que Rawls entende que o tributo não serve como fonte de receita estatal, mas sim como procedimento de correção da distribuição de riqueza, a ser realizada de forma gradativa e contínua, e impedir grandes concentrações de poder. Tal fato se daria, primordialmente, pela instituição de impostos sobre a herança<sup>14</sup>.

Por fim, o que se verifica das teorias de John Rawls é que a sua teoria de justiça como equidade se baseia em uma verdadeira reinterpretação das ideias clássicas de contrato social, a partir da qual a justiça figura como a primeira virtude das instituições sociais, de modo a garantir uma redistribuição de rendas e dificultar o acúmulo de riquezas em somente um indivíduo ou em determinado grupo social, o que para o autor não seria admitido.

---

<sup>11</sup> RAWLS, John. Uma teoria da Justiça. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 102-103.

<sup>12</sup> *Ibid.*

<sup>13</sup> *Ibid.*, p. 80-81.

<sup>14</sup> *Ibid.*, p. 344-348.

De acordo com esse pensamento, as leis pré-estabelecidas são o que possibilitam uma coesão social, pois são elas que garantem os bens sociais primários, dentre os quais, se destaca a renda e a riqueza. Portanto, Rawls sugere um princípio distributivo destas, ligado intrinsecamente ao princípio da diferença, de forma a estabelecer um conceito de justiça puramente procedimental, isto é, somente quando o procedimento for justo a distribuição de riquezas da qual se originou também será justa.

Ocorre que, a teoria de Rawls tende a ser, em alguns pontos, deveras contraditória no que diz respeito à essência do pensamento liberalista contido em sua teoria, principalmente quando limita o indivíduo em tópicos referentes aos bens sociais primários, sempre com enfoque na riqueza e renda. Em contrapartida, justamente por apresentar esses aspectos é de suma importância mencionar a obra e definir a teoria da titularidade elaborada por Robert Nozick em *Anarquia, Estado e Utopia*, que também retrata diversas inconsistências do argumento rawlsiano sob o ponto de vista do autor.

## 1.2 Teoria da Titularidade: *Anarquia, Estado e Utopia*, de Robert Nozick

“Nenhum Estado mais extenso do que o Estado mínimo pode ser justificado. Mas essa ideia, ou ideal de Estado mínimo não carecerá por acaso de brilho? [...] Ela parece mais frágil e pálida em comparação com, para escolher o extremo oposto, as esperanças e sonhos dos teóricos utopistas. Quaisquer que sejam suas virtudes, afigura-se claro que o Estado mínimo não é uma utopia<sup>15</sup>”.

De imediato, na segunda parte de sua obra, Nozick deixa claro que suas ideias focam em uma atuação estatal mais reduzida e restrita às funções mínimas, básicas e específicas, sob pena de violação dos direitos dos indivíduos que compõem a sociedade. Logo, num primeiro momento, já nos é evidenciado pelo autor a contraposição de ideias em relação à Rawls que, para aplicar a teoria de justiça distributiva, demandaria a existência de um Estado robusto, pois, para que de fato ocorra essa equidade, requer a necessidade da atuação de um grupo considerável de pessoas.

Ainda nessa temática, Nozick<sup>16</sup> busca elaborar o contraponto à ideia de justiça distributiva de Rawls através de uma série de questionamentos sobre como se operaria essa justiça, uma vez que, segundo seu entendimento, os princípios padronizados de justiça distributiva demandariam também atividades de redistribuição. Para o autor, seguindo essa lógica, a redistribuição é uma questão gravíssima, dado que implicaria na violação de direitos pessoais, pelo simples fato de outros intervirem intencionalmente no patrimônio individual, a partir da violação de uma restrição indireta contra a agressão, da ameaça ao emprego do uso da força, os impostos ou recebimento de um salário

---

<sup>15</sup> NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e Utopia*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1991. p. 324.

<sup>16</sup> *Ibid*, p.188-189.



que comportasse a mera subsistência, o que por sua vez, transformaria o sistema de tributação em um sistema de trabalho forçado.

Diante do exposto acima, deveríamos considerar que um indivíduo por escolha própria pode resolver trabalhar por mais tempo que o necessário para sua subsistência, uma vez que prefere alguns bens ou serviços extras às atividades que poderia realizar em seu tempo livre. Sendo assim, cabe da mesma forma, realizarmos para fins argumentativos a antítese desse mesmo pensamento, incorrendo no indivíduo que prefere não trabalhar horas extraordinárias já que opta por se dedicar às atividades de lazer.

Considerando a problemática exposta acima, Nozick<sup>17</sup> afirma que seria ilegítimo que o sistema tributário confiscasse “parte do lazer” de um homem, chegando a equiparar a situação em tela com uma espécie de trabalhos forçados, a fim de servir as camadas menos favorecidas da população. Diante disso, o autor passa a questionar de que maneira seria legítima a expropriação de bens de um homem para esse mesmo objetivo por parte do Estado. Ademais, em uma discussão mais ampla, é imperativo que se amplifique o argumento a fim de incluir juros, lucros empresariais e demais ganhos.

Dessa forma, Nozick<sup>18</sup> conclui que quando os princípios de justiça distributiva de resultado final são incorporados à estrutura judiciária de uma sociedade, e ao mesmo tempo esses princípios dão a todos os cidadãos um direito impositivo a alguma parte dos produtos individual e conjuntamente gerados, conseqüentemente, todos terão um direito às atividades e produtos dos demais. Esse fato ocorre de forma quase que indistinguível, o que o autor denomina de *panela social*, e também independe se estes indivíduos participaram ou não das relações particulares que deram origem a esses direitos, bem como não leva em consideração se quem recebeu esses direitos recebeu por meio de caridade de outros ou por relações de troca.

Ainda sobre esse tema, Nozick<sup>19</sup> discorre que independente do modo que seja operacionalizada essa redistribuição, seja ela feita através de tributação dos salários, ou somente dos salários acima de certo volume, ou do confisco de lucros, ou ainda de uma grande *panela social*, de modo que não é claro de onde vem e para onde vai essa renda, os princípios padronizados implicam justamente na apropriação de atos individuais de outras pessoas. Isso resultaria, por fim, em

---

<sup>17</sup> NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e Utopia*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1991, p.189.

<sup>18</sup> *Ibid*, p. 191.

<sup>19</sup> *Ibid*.

transformar os indivíduos que são responsáveis pelas decisões em coproprietários de outros, bem como das horas e do tempo dessa pessoa.

Após a exposição do tema pelo autor, fica bastante claro que o mesmo considera os princípios de justiça distributiva propostos por John Rawls em princípios que alterariam a tradição liberal clássica de liberdade, propriedade de si mesmo e de seus bens para uma nova tradição de direitos de propriedade parciais sobre outrem.

É nesse contexto que Nozick<sup>20</sup> apresenta, então, a sua Teoria da Titularidade, baseada principalmente sobre a apropriação inicial, a transferência e retificação das injustiças passadas incorridas à propriedade. A sua proposição ocorre da seguinte forma:

1. Uma pessoa que adquire um pertence em concordância com o princípio de justiça na aquisição tem direito a esse pertence.
2. Uma pessoa que adquire um pertence em concordância com o princípio de justiça na transferência, de outrem que tem direito ao pertence, tem direito ao pertence.
3. Ninguém tem direito a um pertence exceto através de aplicações

Pela retificação da injustiça na transferência da propriedade, Nozick pretende demonstrar que nem todas as pessoas adquirem seus bens por meios legítimos, sendo, muitas vezes, adquiridos mediante violência, fraude e demais situações em que não poderiam ser consideradas justa sua aquisição.

Por óbvio, é reconhecida a dificuldade na conceitualização do que se caracteriza como injustiça nesses casos, sendo assim, o autor propõe que sejam utilizadas a maior gama de informações possíveis, bem como dados históricos para que seja tirada uma conclusão de forma a compreender a cadeia de eventos ou a distribuição que sucederia caso não tivesse sido praticada a injustiça.

Nesse contexto, o modelo proposto para aquisição por Nozick está contido e enraizado no modelo proposto por Locke, entretanto estes diferem na lógica pela qual a aquisição ocorrerá. Ora, se para Locke a superação do estado de natureza se dá através do contrato social com a renúncia parcial de direitos ao Estado, para Nozick a superação ocorre por meio de um processo involuntário e análogo à “mão invisível” do mercado, representado por atos dos indivíduos interessados em contratar serviços de segurança por “entidades protetoras”, que mais tarde culminariam no Estado<sup>21</sup>.

---

<sup>20</sup> NOZICK, Robert. *Anarquia, Estado e Utopia*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1991, p. 151.

<sup>21</sup> *Ibid*, p. 193-195.

Concluído o exposto na parte introdutória ao pensamento de Nozick, relevante ao presente estudo, vejamos como a teoria da titularidade deve ser refletida na tributação.

### **1.2.1 Princípios distributivos históricos e princípios de resultado final**

De acordo com Nozick<sup>22</sup>, a teoria de justiça do direito à propriedade na distribuição é histórica. Ou seja, para que uma distribuição seja justa ou não, esse fato irá depender apenas do modo de como ela ocorreu. Assim, considerando o princípio da repartição, tudo o que precisa ser examinado no julgamento da justiça de uma distribuição é o produto final, em outras palavras, o indivíduo que termina com determinada coisa, isto é, cabe sempre analisar de que modo que a distribuição vem a ocorrer.

Sob essa ótica, o autor então apresenta duas espécies de teorias distributivas, sendo a primeira que opera historicamente e a segunda que atua dentro de determinado espaço de tempo. No que concerne a última, é necessário apenas realizar a análise da matriz estruturante da distribuição pretendida, razão pela qual existe a possibilidade de que se tenha duas distribuições estruturalmente idênticas. Dessa forma, seguindo a linha histórica, uma injustiça cometida por um antepassado pode refletir nas distribuições subsequentes, por outro lado, de acordo com o tempo, deve ser observada como foi dada a distribuição, o que permite indivíduos possuírem mais ou menos independentemente de ocuparem a mesma posição, visto que funciona com informações atuais da distribuição.

Diante desse modo de encarar a distribuição, Nozick denomina de princípios distributivos de resultado final<sup>23</sup>. Para o autor, a teoria dos princípios correntes de justiça repartida pode ser encarada como um modelo análogo ao utilizado pela economia de bem-estar social, conforme trecho abaixo:

Duas distribuições são estruturalmente idênticas se apresentam o mesmo perfil, mas talvez tenham pessoas diferentes ocupando espaços particulares. O fato de eu ter dez e você ter cinco e eu ter cinco e você ter dez são distribuições estruturalmente idênticas [...] O assunto é concebido como operando em matrizes que representam apenas as informações correntes sobre a distribuição. Isso, bem como algumas das condições habituais, assegura que a economia do bem-estar social será uma teoria de justiça de repartição, com todas as suas inadequações<sup>24</sup>.

Assim, Nozick <sup>25</sup> destaca que os princípios de justiça que conferem direitos à propriedade são de natureza histórica e que devem ser separados de outra subclasse de princípios, que por sua vez,

---

<sup>22</sup> NOZICK, Robert. Anarquia, Estado e Utopia. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 199, p.174.

<sup>23</sup> *Ibid*, p. 176.

<sup>24</sup> *Ibid*, p. 175.

<sup>25</sup> *Ibid*, p. 177.

ganha destaque o princípio de distribuição segundo o mérito moral. De acordo com o último, nenhum indivíduo deve receber uma parcela maior na redistribuição do que outro cujo mérito moral seja maior. Cabe ressaltar que o autor entende por mérito moral a utilidade daquela pessoa para a sociedade e sua necessidade no funcionamento do corpo social. Por fim, propõe que esse que esse princípio de distribuição seja denominado de distribuição padronizada.

O autor cita também a obra de Friederich Hayek, na qual este teria proposto um princípio padronizado de distribuição, convergente com os benefícios percebidos pelos outros, através da máxima “de cada um, como eles escolherem, a cada um como foram escolhidos” <sup>26</sup>. Entretanto rechaça de prontidão esse pensamento, visto que apesar de considerar justo numa sociedade capitalista e livre, fica a mercê da arbitrariedade quando não estabelece uma distribuição inicial.

Seguindo essa lógica, Nozick<sup>27</sup> propõe a seguinte hipótese: imaginemos que o lendário jogador de basquete Wilt Chamberlain recebesse US\$ 25¢ (vinte e cinco centavos de dólar) por ingresso de cada partida, que custa US\$ 1,00 (um dólar), e que ao final da temporada 1.000.000 (um milhão) de espectadores tivesse pago para ver seu time jogar, o que resultaria em uma renda anual de US\$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil dólares). Poderia algum espectador reclamar por questões relacionadas à justiça distributiva? Ora, nesse caso, todas as pessoas já possuíam sua parcela legítima sobre seu dinheiro e o deram para um terceiro por vontade própria.

Ato contínuo, Nozick sugere, ainda, que para eliminar objeções irrelevantes, poderíamos imaginar um cenário análogo considerando que as trocas ocorressem em uma sociedade socialista, nesse caso, Wilt Chamberlain poderia após o seu expediente de trabalho realizar horas extras no intuito de incrementar sua renda, ou até mesmo, que fizesse espetáculos de malabarismo que as pessoas gostassem de ver após o expediente regular e pedisse uma contribuição a seu público.

Nozick conclui através dos exemplos envolvendo o jogador de basquete Wilt Chamberlain tanto na sociedade socialista quanto na sociedade capitalista, é que nenhum princípio de estado final ou distributivo padronizado de justiça pode ser continuamente implementado sem a interferência contínua do Estado na vida das pessoas, já que estes focam somente em quem deve receber, entretanto não refletem que existe o ato voluntário de transferência de bens a outro, bem como não considera as heranças e doações. Com efeito, estaríamos diante de um Estado máximo, inchado e cerceador de liberdades.

---

<sup>26</sup> NOZICK, Robert. Anarquia, Estado e Utopia. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1991, p. 181.

<sup>27</sup> Ibid, p. 181-183.

Por fim, a partir do pensamento de Nozick é possível inferir que independente do modo que seja operacionalizada essa redistribuição, os princípios padronizados implicariam exatamente na apropriação de atos de outras pessoas, uma vez que para o autor o papel do Estado na sociedade seria o de neutralidade, não havendo motivo para invasão da esfera individual, e caso esse fato ocorra, estaríamos diante de um Estado máximo e cerceador de liberdades. Fica claro que para Nozick, ao contrário do que propôs Rawls, sua teoria seria pautada em deveres, de modo que haja uma observância aos valores morais previamente estabelecidos.

### 1.3 Hesse, Alexy e a Justiça Fiscal

Conforme debatido anteriormente, tanto John Rawls quanto Robert Nozick seguem a tradição contratualista de Locke, que caracteriza o tributo como uma contrapartida paga pelo indivíduo para conviver em sociedade. A partir disso, está formado o contrato social, o que implica na renúncia de parcelas de liberdade e direitos individuais para que a liberdade e os direitos coletivos possam ser assegurados.

Os tributos são, portanto, a principal forma de custeio das funções essenciais do Estado, viabilizando a prestação de serviços estatais e o fornecimento/conversação de bens públicos. É evidente que a tributação possui uma segunda função tão importante quanto a primeira, sendo ela, a distribuição de renda, ou como aponta Rawls, uma justiça distributiva, apesar de Nozick ser contrário a esse pensamento, visto que para ele, o Estado não pode ou deve exercer tal função, e no caso deve agir de forma mínima.

Por outro lado, mesmo com o passar significativo de anos ainda não há um consenso sobre esse nível de atuação do Estado, se ele deve se aproximar nos moldes da justiça distributiva ou se deve atuar minimamente, ou até mesmo, se devemos buscar uma terceira opção.

É evidente, também, que não estamos mais na época em que Ferdinand Lassalle<sup>28</sup> teria afirmado que Constituição Jurídica seria apenas um mero pedaço de papel (*ein strük papier*). A Constituição não é mais, sobretudo, que uma mera carta de intenções. Sua capacidade de regular e de motivar não está mais limitada à sua compatibilidade com a Constituição Real, pois, após Konrad

---

<sup>28</sup> LASSALLE, Ferdinand; In HESSE, Konrad. A força normativa da Constituição. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1991, p. 10.

Hesse<sup>29</sup>, em *A Força Normativa da Constituição*, a ideia constitucional vigente é de que a constituição contém força própria, motivadora e ordenadora do Estado, mesmo de forma limitada.

Seguindo a corrente do neoconstitucionalismo, Robert Alexy em *A Teoria dos Direitos Fundamentais* tece considerações sobre o direito geral de igualdade<sup>30</sup>. Neste, Alexy se baseia em decisões do Tribunal Constitucional Alemão para desenvolver seu pensamento sobre a interpretação constitucional que deve ser feita sobre o princípio da igualdade.

Pode se verificar que, assim como na constituição alemã, que é objeto base do trabalho de Alexy, a constituição brasileira também prevê a igualdade como um princípio fundamental. Em nosso texto constitucional, mais precisamente em seu art. 5º, caput, fica disposto que todos são iguais perante a lei.

Nesse sentido, Alexy<sup>31</sup> compreende que a fórmula literal contida na norma legal implica justamente na igualdade da aplicação do Direito, de modo em que as leis sejam aplicadas sem considerações pessoais, entretanto essa interpretação literal encontra um problema, exatamente pelo fato de que o dever só pode ser vinculado aos órgãos de aplicação do Direito, mas não ao legislador.

Diante dessa problemática, Alexy buscou uma solução no Tribunal Constitucional Alemão, que desde o princípio, a partir de seu Tribunal Constitucional Federal<sup>32</sup> assumiu como evidente a vinculação do legislador quanto ao enunciado de igualdade, de modo a interpretar não apenas como um dever de igualdade na aplicação das leis, mas também na criação do direito.

Por outro lado, essa interpretação também induz ao pensamento de que não se pode exigir que todos sejam tratados exatamente da mesma forma ou que todos devem ser iguais em todos os aspectos, pois isso significaria a igualdade formal contida na interpretação literal do preceito constitucional. Alexy<sup>33</sup>, então, conclui que para que esse princípio possua algum conteúdo, ele não pode permitir toda e qualquer diferenciação e, ao mesmo tempo, toda e qualquer distinção. Faz-se necessário questionar como é possível encontrar um meio-termo.

---

<sup>29</sup> HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1991, p. 10-11.

<sup>30</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. São Paulo: Editora Malheiros, 2008, p. 393.

<sup>31</sup> *Ibid*, p. 394.

<sup>32</sup> *Ibid*, p. 395.

<sup>33</sup> *Ibid*, p.397.

Sendo assim, na busca desse meio-termo, Alexy<sup>34</sup> considera a fórmula clássica, na qual o igual deve ser tratado igualmente, e o desigual, desigualmente, além de suas múltiplas variações e complementações, e dessa forma expressa um postulado básico de racionalidade prática, que vale tanto para o legislador quanto para o aplicador do direito.

Para haver uma vinculação da igualdade ao criar o direito, Alexy<sup>35</sup> propõe, então, que a fórmula clássica não seja interpretada como uma exigência dirigida à forma, mas como uma exigência quanto ao conteúdo, ou seja, não deve ser um dever formal, mas sim um dever material de igualdade. Nesse sentido, não é outra a conclusão do Tribunal Constitucional Federal Alemão ao entender que tal interpretação decorre do fato que indivíduos ou situações humanas nunca são iguais em todos os aspectos.

Logo, para que seja possível a existência de uma ordem jurídica diferenciada deve haver uma igualdade/desigualdade valorativa, que na visão de Alexy<sup>36</sup> deve ser interpretada de duas maneiras. É imperativo que seja uma igualdade valorativa em relação às igualdades/desigualdades fáticas parciais, visto que se esgotasse apenas em uma igualdade valorativa pura e simplesmente de indivíduos seria impossível estabelecer essa ordem jurídica diferenciada. O outro ponto a ser destacado é que deve ser uma igualdade valorativa em relação a determinados tratamentos, uma vez que se assim não fosse, não seria possível explicar o motivo pelo qual duas pessoas em uma mesma posição sejam tratadas de forma desigual.

Ainda nesse contexto de nova interpretação constitucional, em toda a obra de Robert Alexy, o autor defende que os direitos humanos devem assumir uma posição privilegiada, assim como as suas características de universalidade e autonomia. A característica da universalidade expressa que os direitos abrangem todos os homens, e a autonomia assegura a livre escolha dos princípios que irão nortear a ação individual e a escolha pública de valores comuns.

Sob esse prisma, Caliendo<sup>37</sup> afirma que a noção de autonomia em Alexy se complementa com a ideia de imparcialidade e igualdade decorrente do consenso. Assim, a noção de igualdade postula que todo o indivíduo deve ser considerado como um interlocutor legítimo. E, o consenso conduz à

---

<sup>34</sup> ALEXY, Robert. Teoria dos Direitos Fundamentais. São Paulo: Editora Malheiros, 2008, p. 397-397.

<sup>35</sup> *Ibid*, p. 398.

<sup>36</sup> *Ibid*, p. 400.

<sup>37</sup> CALIENDO, Paulo. Direito Tributário Três Modos de Pensar a Tributação: Elementos para um Teoria Sistemática do Direito Tributário. Livraria do Advogado Editora. *E-book*, p. 36-37.

noção de igualdade dos direitos humanos. Por fim, o autor, pressupõe a existência de um sistema democrático, onde estejam presentes os direitos fundamentais.

Ainda conforme Caliendo<sup>38</sup>, Alexy define que os direitos da pessoa, especialmente, à liberdade e, sobretudo, à igualdade são os que exigem que as decisões sociais sejam tomadas por meio de procedimentos democráticos, ou seja, a centralidade dos direitos fundamentais é o que funda a essência do Estado Democrático de Direito.

Seguindo os pensamentos expostos por Alexy, e considerando o âmbito da legislação tributária e os demais ramos do Direito que estão interligados a ela, Caliendo<sup>39</sup> afirma que o poder de tributar não encontra fundamento no poder em si nem pode ser explicado unicamente em aspectos formais, mas também deve encontrar fundamentos materiais ao poder de tributar nos direitos fundamentais e na noção de justiça fiscal.

Não obstante, os tributos devem cumprir com sua função arrecadatória e com sua função social simultaneamente, e como visto, por serem receitas arrecadadas pelo Estado, devem observar o art. 3º da CRFB/88, que dispõe os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, este ligado diretamente a função social do tributo. Assim, se preza pela construção de uma sociedade livre, justa e solidária; da garantia do desenvolvimento nacional; da erradicação da pobreza e a marginalização e, da redução das desigualdades sociais e regionais e promoção do bem de todos.

Por certo, a tributação não deve ser considerada tão somente como mero instrumento arrecadatório do Estado, fundamentado no seu poder soberano, mas também como uma atividade exercida de modo a colaborar para o financiamento e a promoção das garantias fundamentais, representando a verdadeira finalidade do Estado Democrático de Direito.

Sob esse prisma, a tributação possui diversos fundamentos éticos a serem considerados e, nesse ponto, cabe realçar a busca pela justiça fiscal. A justiça fiscal, para Saldanha Sanches, incorpora diversos significados, sendo um deles o da justiça tributária, que se limita a proceder a uma avaliação quantitativa do modo como são distribuídos os encargos tributários entre os contribuintes<sup>40</sup>.

---

<sup>38</sup> ALEXY, Roberto; in CALIENDO, Paulo. Direito Tributário Três Modos de Pensar a Tributação: Elementos para um Teoria Sistemática do Direito Tributário. Livraria do Advogado Editora. *E-book*, p. 36-37.

<sup>39</sup> CALIENDO, Paulo. Direito Tributário Três Modos de Pensar a Tributação: Elementos para um Teoria Sistemática do Direito Tributário. Livraria do Advogado Editora. *E-book*, p. 56.

<sup>40</sup> SANCHES, J. L. Saldanha. Justiça fiscal. – Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos - FFMS, 2010, p. 13



A noção de Justiça Fiscal pode ser entendida como princípio estruturante do Direito Tributário, ou seja, do qual outros princípios derivam e buscam orientação, tais como: isonomia fiscal, capacidade contributiva, progressividade, seletividade. Ela possui também o significado de apresentar a exigência de que as normas tributárias busquem alcançar um valor ou um fim. Determina, desse modo, as razões para o agir no âmbito de determinado ordenamento jurídico. Exclui, portanto, a possibilidade de soluções ausentes de fundamentos éticos ou meramente formais. A Justiça Fiscal, por fim, pode ser entendida também como princípio hermenêutico, ou seja, como princípio de aplicação normativa<sup>41</sup>.

Esta deve moldar-se como um guia para a aplicação, interpretação e criação das normas tributárias, de modo que a tributação seja mais fiel ao seu propósito e, conseqüentemente, mais aceita. Por outro lado, a distribuição de riquezas, quando desempenhada pela tributação, deve contribuir para a redução das desigualdades sociais, representando legítima forma de promoção da justiça fiscal, por certo que viabiliza o efetivo cumprimento dos direitos e garantias fundamentais, tais como, os princípios da igualdade, liberdade e da dignidade da pessoa humana.

Já para Caliendo<sup>42</sup> a noção de Justiça Fiscal, fica definida da seguinte forma:

A noção de Justiça Fiscal pode ser entendida como princípio estruturante do Direito Tributário, ou seja, do qual outros princípios derivam e buscam orientação, tais como: isonomia fiscal, capacidade contributiva, progressividade, seletividade. Ela possui também o significado de apresentar a exigência de que as normas tributárias busquem alcançar um valor ou fim. Determina, desse modo, as razões para o agir no âmbito de determinado ordenamento jurídico. Exclui, portanto, a possibilidade de soluções ausentes de fundamentos éticos ou meramente formais. A Justiça Fiscal, por fim, pode ser entendida também como princípio hermenêutico, ou seja, como princípio de aplicação normativa. Dessa forma, preocupa-se não com as “razões para decidir” ou com os fins da ação; tal como na sua apresentação como princípio estruturante, mas com os meios necessários e o momento da aplicação normativa.

Percebe-se então da noção de Justiça Fiscal de Caliendo<sup>43</sup> que esta deve funcionar como um princípio estruturante do sistema jurídico-tributário, de modo que os demais princípios tributários derivam e devem buscar sua orientação, mas também de um princípio hermenêutico basilar na aplicação e elaboração de normas jurídicas tributárias.

Diante do exposto, a conclusão podemos considerar de acordo com o objeto do presente estudo, é de que os pressupostos distributivos de Rawls são de certa forma incompatíveis com a realidade da sociedade nesse momento, uma vez que o modo apresentado de justiça distributiva inviabilizaria a sua efetivação por demandar um inchaço considerável nas estruturas estatais, em uma situação quase análoga ao panóptico de Foucault na medida em que o Estado deveria vigiar e atuar

---

<sup>41</sup> CALIENDO, Paulo. Direito Tributário Três Modos de Pensar a Tributação: Elementos para um Teoria Sistemática do Direito Tributário. Livraria do Advogado Editora. *E-book*, p. 57.

<sup>42</sup> *Ibid*, p. 56.

<sup>43</sup> *Ibid*, p. 57.

constantemente de forma contínua e ininterrupta, para que não ocorram injustiças. Por outro lado, considerando a força normativa da constituição e os valores constitucionais trazidos pela Constituição de 1988, dado enfoque aos direitos sociais e fundamentais, com a finalidade de dirimir as desigualdades sociais, o sistema proposto por Nozick também não merece prosperar na medida em que não toleraria a intervenção estatal por menor que fosse, bem como conceituaria como uma apropriação do indivíduo a imposição de qualquer imposto existente para essa função.

Assim, deve-se buscar um meio-termo, como propõe Alexy, garantindo uma igualdade não apenas no sentido material, mas uma igualdade na formulação das leis, isto é, uma igualdade valorativa orientada pelos preceitos norteadores do Sistema Tributário Nacional e os de justiça fiscal para enfim alcançar os valores constitucionalmente almejados.

## 2. PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS E PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

Nas palavras de Luiz Roberto Barroso<sup>44</sup>, ao longo do processo evolutivo do Direito, consolidou-se na teoria do Direito, a ideia de que as normas jurídicas são um gênero que comporta, entre tantas outras classificações, duas grandes espécies: as regras e os princípios. O reconhecimento da distinção qualitativa entre essas duas categorias e a atribuição de normatividade aos princípios são elementos essenciais para o pensamento jurídico contemporâneo.

Os princípios constitucionais, para Luís Roberto Barroso<sup>45</sup>, são a porta pela qual os valores passam do plano ético para o mundo jurídico. Em uma trajetória ascendente, os princípios deixaram de ser uma fonte subsidiária do direito e passaram a ocupar uma posição central, de modo que de lá irradiam valores e conceitos que influenciam a interpretação e a aplicação das demais normas jurídicas, permitindo uma leitura moral do direito.

Para tanto, de acordo com Gilmar Mendes<sup>46</sup>, os princípios têm uma dimensão que as regras não possuem: a dimensão do peso. Os princípios podem colidir uns com os outros e, nessa situação, deve-se resolver o conflito levando-se em consideração o peso de cada um. Esse conflito não se resolve por meio de critérios de mensuração exatos, mas de acordo com uma ponderação sobre a importância do valor expresso pelo princípio, ou de seu peso, em dada situação. Cabe destacar que não se resolvem os conflitos entre princípios considerando um como exceção ao outro, o que ocorre é um confronto de pesos entre as normas que neles estão contidos.

Nesse sentido, Gilmar Mendes<sup>47</sup> conceitua que a colisão de princípios, da mesma forma que ocorreria em um conflito de regras, nada mais é que uma situação em que é cabível a aplicação de dois ou mais princípios no caso concreto, de modo que as consequências são contraditórias entre si. E, como já citado anteriormente, há que se apurar o peso que apresentam em cada caso específico, não havendo qualquer óbice para que em caso diverso, com outras características, o princípio antes preterido venha a prevalecer. Diante dessas considerações, merece destaque a elucidação de Gilmar Mendes:

A ilustração dessa teoria pode facilitar a sua compreensão. Figure-se o exemplo de um conflito entre o direito fundamental da liberdade de expressão com o direito fundamental à privacidade que ocorrerá se um jornalista desejar expor dados pessoais de alguém numa

---

<sup>44</sup> BARROSO, Luís Roberto. Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 204.

<sup>45</sup> *Ibid*, p. 204-205.

<sup>46</sup> MENDES, Gilmar Ferreira. Curso de direito constitucional. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, *E-book*, p.80.

<sup>47</sup> *Ibid*, p. 81.

reportagem. Os dois direitos têm a índole de princípios, eles não se diferenciam hierarquicamente, nem constituem um a exceção do outro. Muito menos se há de cogitar resolver o atrito segundo um critério cronológico. O conflito, portanto, não se resolve com os critérios usuais de solução das antinomias. Ao contrário, terá que ser apurado, conforme o caso, qual dos dois direitos apresenta maior peso. Não seria impróprio, assim, considerar que, se o indivíduo retratado não vive uma situação pública relevante, a privacidade terá maior peso do que se ele é ator de algum fato de interesse público significativo, quando o interesse geral na matéria poderá ser arguido para emprestar maior peso à liberdade de expressão.<sup>48</sup>

Considerando, então, que no presente estudo discute-se a possibilidade da instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas, por certo haverá um conflito de princípios, os quais devem ser ponderados de acordo com seu peso e sopesados no caso do objeto do estudo sobre qual deverá preponderar.

## **2.1 A dignidade da pessoa humana como fator de modificação social**

De acordo com Ingo Sarlet<sup>49</sup>, o constitucionalismo brasileiro apenas na Constituição de 1988 optou por concentrar um conjunto de princípios desde logo rotulados como fundamentais. Entretanto, deve-se fazer uma pequena observação, pois nas constituições anteriores e, em especial, na Constituição de 1891, constavam disposições análogas à princípios fundamentais em seu texto constitucional, contudo não de forma estruturada tal como a constituição de 1988 o fez.

Os princípios fundamentais presentes no título II da CRFB de 1988 correspondem a uma decisão primordial do poder constituinte originário, que, segundo Ingo Sarlet<sup>50</sup>, pelo seu cunho estruturante e informador da ordem social, é constitutiva da própria identidade constitucional.

Outra importante consideração que Ingo Sarlet<sup>51</sup> promove de alguns direitos fundamentais, dentre os quais o presente trabalho enfatiza, é relacionado ao princípio da dignidade da pessoa humana, que por ser considerado uma cláusula pétrea, goza da condição de limite material à uma eventual reforma constitucional. Disso resulta a proibição de uma supressão textual e mesmo de uma superação de seus elementos essenciais, ainda que de acordo com a orientação dominante no STF, este se restringe a uma proibição da quebra de princípios.

---

<sup>48</sup> MENDES, Gilmar Ferreira. Curso de direito constitucional. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, *E-book*, p. 81.

<sup>49</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 278.

<sup>50</sup> *Ibid.*

<sup>51</sup> *Ibid.*

Ainda nesse tema sobre a essência dos princípios, Ingo Sarlet<sup>52</sup> afirma que os princípios em geral são normas dotadas de um significativo grau de abstração, indeterminação e vagueza. Ocorre que, por um lado, as regras possuem um caráter mais descritivo, ao passo que os princípios apresentam um cunho eminentemente finalístico. Assim, podemos tomar como exemplo o princípio que se encontra em foco, qual seja, o princípio da dignidade da pessoa humana, este expressa um conteúdo desejado no sentido de um Estado ideal a ser almejado, ou seja, uma verdadeira base para que aquele Estado funcione corretamente.

Considerando as definições e consequências de princípios fundamentais de Ingo Sarlet e Luis Roberto Barroso previamente expostas, verifica-se que os princípios contidos na CRFB de 1988 não se tratam apenas de meras cartas de informações. Essas ideias visam produzir efeitos reais, apontando um ideal de Estado no qual o constituinte originário almejou. Atentando ainda à exposição de Ingo Sarlet no que toca o princípio da dignidade da pessoa humana como um conteúdo desejado no sentido de um Estado ideal a ser almejado, é possível falar em uma interpretação de princípios fundamentais, dos quais destaco o princípio da dignidade da pessoa como gerador de mudança social.

Nesse sentido, João Paulo Lordelo<sup>53</sup> faz referência a Allan G. Johnson que, por sua vez, define o conceito de mudança social. Para Allan Johnson mudança social seria qualquer alteração nas características culturais, estruturais, demográficas ou ecológicas de um sistema social, como uma sociedade em si.

Assim, essas mudanças sociais podem ocorrer de duas formas<sup>54</sup>: a primeira através da lenta modificação das estruturas sociais ao decorrer do tempo ou a segunda, de forma acelerada, radical, abrupta, como, por exemplo, através de uma revolução.

Para João Paulo Lordelo, não são poucos fatos que conduzem mudanças sociais, dentre eles temos questões de ordem cultural, econômica e, talvez a mais importante para o presente estudo, a normativa. Nessa última, o autor afirma que a relação entre o Direito e as transformações sociais pode ocorrer basicamente de duas formas, sendo a primeira através de transformações jurídicas decorrentes de mudanças sociais e a segunda, mas não menos importante, senão mais importante para o corte, as

---

<sup>52</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 280.

<sup>53</sup> JOHNSON, Allan G; *In* LORDELO, João Paulo. Noções gerais de direito e formação humanística. Salvador: 2017, p. 37.

<sup>54</sup> LORDELO, João Paulo. Noções gerais de direito e formação humanística. Salvador: 2017, p. 37.

mudanças sociais decorrentes de transformações jurídicas, conforme se verifica de importante trecho da obra<sup>55</sup>:

Num segundo aspecto, é possível conceber o direito não apenas como um elemento que muda a partir das mudanças sociais, mas sim como um fato social capaz de gerar modificações sociais. Em tal prisma, o direito assume a função de elemento provocador, uma postura ativa. É possível dizer que uma das funções do direito consiste justamente na institucionalização da mudança social, ao lado de tantas outras, como a função de controle social, realização de justiça, legitimação do poder, integração social etc. Não podemos negar que o direito carrega, em seu bojo, elementos que servem para a preservação da ordem. É dizer: o direito possui uma nítida face conservadora, tendente a manter as conquistas do passado. Mas isso não é tudo. Também o direito deve possuir abertura para novas conquistas, novas mudanças. Daí surge o caráter emancipador do direito, capaz, por exemplo, de reconhecer autonomia a comunidades indígenas, capaz de dar voz àqueles que sempre se situaram às margens da sociedade. Um dos grandes desafios da ordem jurídica consiste na justa equalização de seus aspectos conservadores com seu lado emancipador! revolucionário.

Ante a tais considerações do autor, resta evidente o caráter transformador do Direito, que permite necessárias mudanças sociais em um país de proporções continentais e de tamanha desigualdade social como o Brasil. A questão é que para realizar essas mudanças almejadas nos princípios e valores contidos na Constituição, o Estado Brasileiro necessita de recurso, além, evidentemente, de aprimorar o modo como realiza os seus gastos, o fazendo com probidade e eficiência.

## **2.2 Direito Financeiro e limitações da atuação Estatal**

Roberto Wagner Lima Nogueira<sup>56</sup> considera que o Estado precisa ser pensado, na forma da Constituição Federal, como um Estado Financeiro, com seus objetivos-fins-necessidades, que estão previstos no art. 3º da CRFB/1988, que, por sua vez, preceitua o seguinte:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:  
I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;  
II - garantir o desenvolvimento nacional;  
III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;  
IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

A partir da análise do conteúdo desse artigo, verifica-se que o art. 3º da constituição positiva o dever ser da República Federativa do Brasil, mas, por outro lado, entre o dever ser dos objetivos contidos nesse preceito e o ser impactado diretamente pela realidade brasileira, temos um elemento importantíssimo, senão a origem da maioria dos problemas da sociedade brasileira como um todo: o fator econômico.

---

<sup>55</sup> LORDELO, João Paulo. Noções ferais de direito e formação humanística. Salvador: 2017, p. 39.

<sup>56</sup> NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Direito Financeiro e Justiça Tributária, Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2004, p.8.

Para atingir os objetivos e valores constitucionalmente almejados o Estado Brasileiro necessita de recursos financeiros. Segundo Aliomar Baleeiro<sup>57</sup>, a atividade financeira consiste, portanto, em obter criar, gerir e despendar o dinheiro indispensável às necessidades, cuja satisfação o Estado assumiu ou cometeu à aquelas outras pessoas de direito público.

Sendo assim, nas palavras de Roberto Wagner Lima Nogueira<sup>58</sup> a atividade financeira do Estado é regulada pelo Direito Financeiro, mas essa atividade inclui a tributação, que em virtude de sua importância deu destaque às regras jurídicas que disciplinam o Direito.

É nesse ponto que o presente estudo gostaria de chegar, pois, para realizar as atividades fins do Estado é necessário que o mesmo disponha de recursos. Com efeito, devemos considerar que o Estado já não dispõe de recursos suficientes para custear suas atividades básicas e honrar com todos os seus compromissos.

É exatamente sob essa ótica que Roberto Wagner Lima Nogueira<sup>59</sup> afirma que a decisão de gastar a verba pública é fundamentalmente uma decisão política. Ou seja, o administrador elabora um plano que reflete nas leis orçamentárias, define os meios disponíveis para atender o plano e efetua o gasto da verba pública. Ainda para o autor, o plano de gastos nada mais é que o fruto das convicções políticas, religiosas, sociais e ideológicas do grupo político que está no poder naquele momento.

Na sequência, o autor<sup>60</sup> faz um breve parêntese em sua lição para falar sobre a trágica noção de como é nocivo à sociedade o gasto público indevido e/ou desnecessário. Em sua opinião, é extremamente necessário que a verba pública seja gerida com eficiência e economicidade para, enfim, em meio de tantas escolhas trágicas, fazer seu uso para promover o desenvolvimento da nossa “sociedade de miseráveis”.

Nesse sentido, Norberto Bobbio<sup>61</sup> alerta que a correta adequação de gasto público está relacionada com os direitos do homem, não se tratando de um problema do campo filosófico, mas efetivamente do campo político.

---

<sup>57</sup> BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à Ciência das Finanças. Rio de Janeiro: Forense, p. 4.

<sup>58</sup> NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Direito Financeiro e Justiça Tributária, Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2004, p.9.

<sup>59</sup> *Ibid*, p. 70.

<sup>60</sup> *Ibid*, p.70-71.

<sup>61</sup> BOBBIO, Norberto. A Era dos Direitos. Nova ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p.24.

Diante disso, Roberto Wagner Lima Nogueira afirma que a meta é a proteção dos valores éticos definidos nos objetivos sociais, subordinando a economia e os gastos públicos a estes objetivos, conferindo ao país uma garantia, uma proteção de um mínimo existencial aos seus cidadãos.

É bem verdade que o Estado Brasileiro gasta muito mal, uma vez que despende a já limitada verba pública de forma ineficiente, não transparente e desnecessária, além de aplicar essa verba de forma diversa da destinada, praticando muitas vezes a tredestinação. Entretanto ainda que houvesse um mínimo de organização administrativa, considerando o tamanho da população e as proporções continentais do país, seria necessária uma maior captação de verba pública.

Ora, então, como esse Estado conseguiria ser um Estado que diminui diferenças sociais, promove políticas afirmativas, confere uma garantia a seus cidadãos e demais questões positivadas em valores constitucionais? A resposta parece evidente, com a instituição de novo tributo. Ocorre que, atualmente o tributo vem se afastando cada vez mais da sua função social e se aproximando de ser somente um mero instrumento arrecadatório do Estado.

### **2.3 Os princípios tributários vinculados ao Imposto Sobre Grandes Fortunas**

O estudo do Direito Tributário e sua aplicação devem ser analisados a partir de outras fontes do Direito, realizando uma conexão com outras áreas da matéria, isso pode ser observado, principalmente na correlação entre os princípios tributários e os princípios constitucionais. Sabe-se que a Constituição Federal é norteadora de todas as outras áreas de estudo do Direito, tal fato já foi preceituado por Kelsen em sua pirâmide jurídica, posto isso, é cabível concluir que na Constituição se encontra o próprio fundamento de validade do tributo<sup>62</sup>.

*“(...) o Sistema Tributário Nacional, que regula pormenorizadamente a matéria tributária, mantém relação com a Constituição toda, em especial com os princípios formais e materiais fundamentais - independentemente de estarem expressa ou implicitamente previstos - e com os direitos fundamentais”<sup>63</sup>*

Dessa forma, os princípios constitucionais são aplicados na seara tributária com o condão de orientar e direcionar o teor das leis tributárias, bem como seus modos de aplicação, além disso estes também podem atuar de modo a limitar o poder do Estado em certos casos.

---

<sup>62</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 7. ed., p. 242.

<sup>63</sup> ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. São Paulo, Saraiva, 2004, p.21.



Cabe ressaltar que o propósito de aplicação dos princípios tributários é de proteger os contribuintes contra eventuais abusos provenientes da Fazenda, almejando sempre obter segurança jurídica objetivando garantir um Sistema Tributário eficiente e justo.

Apesar de serem vastos, nesse capítulo serão objeto de estudo os princípios pertinentes ao assunto que se aborda neste presente trabalho, quais sejam: o princípio da isonomia, o princípio da capacidade contributiva, o princípio da vedação ao confisco e, os princípios da razoabilidade/proporcionalidade.

### **2.3.1 Princípio da isonomia**

Segundo Paulo Caliendo<sup>64</sup>, o princípio da isonomia é um dos pilares fundamentais do sistema constitucional brasileiro, sendo impossível conceber o Sistema Tributário Nacional sem considerar a relevância desse princípio para todo o ordenamento jurídico.

O fundamento do princípio de igualdade já vem esboçado na Constituição da República de 1988, em seu art. 5º, *caput*<sup>65</sup>, o qual prevê a igualdade de todos perante a lei. Esta ocorreria quando houvesse a observância em cenários nos quais indivíduos ou indivíduos em situações iguais não forem tratados de forma arbitrária.

A isonomia, no Direito Tributário, apesar de ter como fundamento o artigo supracitado, está delimitada no texto constitucional no art. 150, II<sup>66</sup>, objetivando o cumprimento do tratamento igualitário a todos os contribuintes.

Em síntese, o princípio segue a lógica aristotélica, ou seja, ele determina que seja dado tratamento tributário igual a contribuintes que tenham a mesma capacidade contributiva. Assim, Caliendo<sup>67</sup> define que o fundamento deste princípio está na tributação baseada na capacidade econômica de cada contribuinte, que, por sua vez, influencia a sua condição no pagamento de tributos.

---

<sup>64</sup> CALIENDO, Paulo. Curso de Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, *E-book*, p. 167.

<sup>65</sup> BRASIL. Presidência da República. Constituição da República Federativa do Brasil, 1988. “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes”.

<sup>66</sup> BRASIL. Presidência da República. Constituição da República Federativa do Brasil, 1988. “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

<sup>67</sup> CALIENDO, Paulo. Curso de Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, *E-book*, p. 167.

Caliendo também afirma que tal princípio goza do sentido mais republicano possível, pois, na medida em que nenhum cidadão pode ser afastado do dever de suportar os encargos públicos, esse princípio se age em sentido diametralmente oposto aos regimes sociais anteriores, que estabeleciam estatutos jurídicos distintos para indivíduos em razão de uma condição social distinta. Com efeito, nenhum cidadão pode ser afastado dos direitos e deveres públicos sem uma justificativa legítima.

Para tanto, cabe destacar que o artigo 150, II, *in fine*, consagra que é “proibida qualquer distinção entre os contribuintes em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”. Assim, pouco importa qual é a natureza do que se recebe, o tratamento tributário deverá ser realizado de forma igualitária. Essa preocupação do constituinte em deixar extremamente clara a vedação à distinção de funções ou profissões no texto normativo ocorre, pois antes de 1988 algumas classes profissionais, principalmente as do Serviço Público Federal gozavam de um tratamento tributário favorecido.

Um importante comentário que Caliendo<sup>68</sup> faz sobre esse princípio é que deve se ter em mente que há uma distinção necessária entre a igualdade perante a lei e a igualdade na lei, isto é, a igualdade em sentido forma e a igualdade em sentido material. Para ao autor, a igualdade perante a lei é o tratamento uniforme a ser dispensado a todos os contribuintes, contudo não questiona se na norma os contribuintes estão recebendo tratamento igualitário.

Por sua vez, a igualdade na lei é uma exigência expressa de que todos sejam considerados livres e iguais, sem distinção de qualquer natureza, impedindo que contribuintes em situação semelhantes recebam um tratamento desigual ou distinto. Veja, a Constituição não exige a cobrança igualitária de tributos, mas veda a instituição de tratamento tributário desigual entre contribuintes de mesma situação jurídica.

Na opinião de Caliendo<sup>69</sup>, a igualdade se expressa de duas formas, a primeira como uma cláusula geral de proibição de arbítrio, e a segunda como uma cláusula geral de tratamento equitativo. A cláusula geral de proibição de arbítrio seria primordialmente uma limitação ao poder do Estado em proceder com distinções arbitrárias entre pessoas em uma mesma situação fática. O autor acrescenta, ainda, a definição de violação arbitrária, que se caracterizaria por um regime de distinção entre duas pessoas sem uma base ou fundamento sério, legítimo e razoável.

---

<sup>68</sup> CALIENDO, Paulo. Curso de Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, *E-book.*, p.167-168.

<sup>69</sup> *Ibid*, p. 168.

Por outro lado, a cláusula geral de tratamento equitativo aparece no texto constitucional em diversas vezes e formas, como, por exemplo, na exigência ao Estado de uma ação positiva para inclusão social, regional e econômica. Para Caliendo, o constitucionalismo moderno descobriu que não é o bastante apenas proibir o Estado de promover um tratamento arbitrário, mas também é necessário promover o fim da desigualdade existente por meio de políticas de afirmação e inclusão social, regional e econômica.

Nesse sentido, Caliendo<sup>70</sup> entende que o poder de tributar deve encontrar limites não apenas formais, mas ao mesmo tempo materiais presentes na justiça fiscal e nos princípios fundamentais que regem o Direito Tributário. Sendo assim, para que haja um equilíbrio nas relações que envolvam a tributação, o cumprimento dos princípios constitucionais deve ser observado, de forma a garantir que a política tributária seja realizada respeitando a função social do tributo.

Por fim, Caliendo<sup>71</sup> defende que as únicas formas de discriminação que podem ser legítimas são derivadas de incentivo a determinados grupos sociais e ao combate de desigualdades sociais e econômicas. É nessa linha de pensamento que muitos defendem a implementação do Imposto Sobre Grandes Fortunas.

### **2.3.2 Princípio da capacidade contributiva**

O princípio da capacidade contributiva na visão de Caliendo é um dos mais importantes no Sistema Tributário Nacional. Essa concepção se dá pelo fato de que o princípio constitui no único fator de discriminação legítima, não apenas como fator de tributação, mas também funciona como critério moderador na gradação dos impostos.

Para Ricardo Alexandre<sup>72</sup>, o princípio da capacidade contributiva está umbilicalmente ligado ao princípio da isonomia e dele decorre diretamente, tal como preceitua o art., 145, parágrafo primeiro da CRFB/1988, nos seguintes termos:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(..)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente

---

<sup>70</sup> CALIENDO, Paulo. Curso de Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, *E-book*, p. 168.

<sup>71</sup> *Ibid.*

<sup>72</sup> ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. 11 ed. Salvador: Editoria JusPodivm, 2017, p. 147.

para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Nesse caso, o legislador utilizou o termo imposto, e não tributo, uma vez que o que gera o dever de pagar imposto é a ocorrência de um fato gerador, desvinculado de uma atuação estatal. Esse fato é de conteúdo econômico, realizado pelo contribuinte.

A aplicação aos impostos sempre que possível decorre, na visão de Ricardo Alexandre<sup>73</sup>, do entendimento de que todos incidem sobre alguma manifestação de riqueza do contribuinte, seja pela aferição de renda, propriedade, importação, transmissão de bens e dentre outros. Desta forma, assim que manifestada a riqueza, o Estado obriga o particular a entregar parte desta, que, por sua vez, será redistribuída e redirecionada para a coletividade através das atividades do Estado.

Essa opinião vai de encontro ao voto do Ministro Relator Marco Aurélio no julgamento do RE 423.768, publicado no Informativo Jurisprudencial do STF<sup>74</sup> de número 433, que afirmou que o §1º do artigo 145 da Constituição Federal possui cunho social da maior valia, pois o alvo do preceito é único, a estabelecer uma gradação que leve à justiça tributária, onerando aqueles com maior capacidade contributiva.

No entendimento de Ricardo Alexandre<sup>75</sup>, o próprio legislador constituinte realizou uma compensação entre a finalidade social do tributo e a intimidade dos particulares, entendendo que, dentro de uma razoabilidade, a segunda não poderia funcionar como um impedimento intransponível ao Estado quando este busca tributar cada um na medida de sua capacidade contributiva. Frise-se que isso não significa a preponderância absoluta de um princípio em desfavor de outro, pois o poder de tributar do Estado deve respeitar os direitos individuais, graduando-os de acordo com a capacidade contributiva de cada indivíduo.

Nesse sentido, para Caliendo, a graduação dos impostos deve ser considerada um elemento fundamental na concretização do princípio da capacidade distributiva, pois a sua correta graduação permite concretizar o princípio da justiça distributiva, de que os mais ricos devem pagar mais impostos e os mais pobres, menos.

---

<sup>73</sup> ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. 11 ed. Salvador: Editoria JusPodivm, 2017, p. 148.

<sup>74</sup> STF. Recurso Extraordinário 423768. Relator Ministro Marco Aurélio. DJe: 10/05/2011. Disponível em <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2219868>>. Acessado em 10/10/2020.

<sup>75</sup> ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. 11 ed. Salvador: Editoria JusPodivm, 2017, p.150.

Ainda para Caliendo<sup>76</sup>, o princípio da capacidade contributiva deve ser classificado de duas espécies, sendo a primeira dela absoluta e relativa, ao passo que a segunda deve ser classificada como objetiva e subjetiva.

No conceito do autor, o princípio da capacidade contributiva objetiva deve ser entendido em um duplo plano, isto é, um vertical e em outro horizontal. No plano vertical, o princípio deve ser aplicado de maneira progressiva, ou seja, a carga tributária individual deve aumentar de forma proporcional maior ao tamanho da riqueza disponível. Um claro exemplo desse plano vertical seria a existência de faixas de tributação no Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF).

No plano horizontal, por sua vez, há uma exigência de uniformidade na forma de tributação, isto é, os contribuintes possuem a mesma capacidade econômica devem ser tributados de maneira idêntica. Um claro exemplo desse plano horizontal seria a aplicação da mesma faixa de tributação no Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), incidindo a mesma alíquota.

A capacidade contributiva relativa ou subjetiva, por sua vez, nada mais é que a repartição da carga tributária, respeitando a igualdade entre os contribuintes no dever de contribuir para a arrecadação de tributos. Assim, todos os contribuintes devem participar de maneira isonômica no financiamento das atividades públicas.

Ato contínuo, Caliendo<sup>77</sup> elucida que um dos temas mais polêmicos em matéria de tributação é a possibilidade de instituição de impostos fixos, ou seja, impostos nos quais o montante é definido em lei, de modo invariável, violando o preceito constitucional de que os impostos devem atentar ao máximo ao caráter pessoal do contribuinte. Exemplifica apontando a alíquota de ISS incidente sobre serviços médicos e advocatícios que geralmente são fixados de forma estática. Com efeito, para essa corrente doutrinária, o imposto padece de inconstitucionalidade por ferir a exigência de que os impostos devem revestir caráter pessoal e respeitar a capacidade econômica do contribuinte.

Um ponto bastante importante contido na doutrina de Caliendo<sup>78</sup> é a relação do princípio da capacidade contributiva com o princípio da vedação ao confisco, que ainda será abordado no presente estudo. A posição do autor é de que a proibição do confisco e a proteção do mínimo existencial devem ser consideradas como resultantes do princípio da capacidade contributiva.

---

<sup>76</sup> CALIENDO, Paulo. Curso de Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, *E-book*, p. 174.

<sup>77</sup> *Ibid*, p. 177.

<sup>78</sup> *Ibid*, p. 181.

A consequência lógica da relação entre esses princípios é de que como o Estado não tem obrigação de assegurar o mínimo necessário à sobrevivência de cada um, então, consequentemente, não pode ser autorizado a retirar o indispensável à manutenção de subsistência com o mínimo de dignidade, ou seja, garante-se o mínimo existencial em face da eventual incidência abusiva de imposto.

É justamente pela capacidade contributiva que alguns também defendem a instituição do IGF, visto que o imposto incide sobre o possuidor da “grande fortuna”. Entretanto, é cabível refletir que nem sempre o possuidor da “grande fortuna” possui aquela mesma capacidade econômica, como pode ocorrer, por exemplo, nos casos de herança, e nesse cenário haveria uma violação ao princípio da capacidade contributiva do indivíduo e do princípio da vedação ao confisco.

Ora, imaginemos que um filho recebe um imóvel localizado na Barra da Tijuca de herança de seus pais que possuíam capacidade econômica x, entretanto, esse filho possui capacidade econômica y, inferior a de seus pais, e sua renda o auxilia de modo que continue com um padrão de vida y, mas essa renda possibilita que esteja em dia com suas obrigações em relação ao imóvel. Caso ocorra a instituição do IGF, considerando somente o valor do imóvel, esse indivíduo se enquadraria como contribuinte desse imposto, contudo, ele não dispõe de renda para pagar esse tributo, e provavelmente terá que alienar seu patrimônio para cumprir com suas obrigações tributárias, o que violaria também o direito de herança, previsto no art. 5º, XXX<sup>79</sup>, CRFB/1988, bem como o princípio da vedação ao confisco, que veremos abaixo.

### 2.3.3 Princípio da vedação ao confisco

Deve-se registrar que para que haja efetividade na justiça fiscal, o Estado deve garantir a observância do princípio da vedação ao efeito de confisco, contido no art. 150, IV, CRFB/88, que expressamente veda aos entes federativos do uso do tributo como forma de confisco.

*Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*  
(...)  
*IV - utilizar tributo com efeito de confisco<sup>80</sup>;*

---

<sup>79</sup> BRASIL. Presidência da República. Constituição da República Federativa do Brasil, 1988. “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes (...) XXX - é garantido o direito de herança.”.

<sup>80</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988

Por outro lado, também é importante ressaltar a inteligência desse artigo resulta, pois na vedação da utilização do tributo com efeito de confisco e não que o tributo configure confisco, pois, nesta segunda hipótese, estaríamos diante de uma pena e, no Brasil, tributo, por definição do art. 3º, CTN, não pode ser sanção por ato ilícito.

*Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*<sup>81</sup>.

Com efeito, o princípio da vedação ao efeito do confisco deve ser entendido como incidência exagerada de forma que a sua aplicação importe em parcela considerável do patrimônio ou da renda produzida, comprometendo os direitos fundamentais do contribuinte, dentre os quais, merece o destaque o direito de propriedade.

Uma vez que a Constituição não estabelece em que medida um tributo terá efeito confiscatório, a diferenciação entre o tributo e o tributo com efeito de confisco é delegada à doutrina e à jurisprudência.

Caliendo<sup>82</sup> aponta um dilema oriundo do texto constitucional, no qual o autor reproduz *ipsis litteris* “tributos com efeito de confisco”. A interpretação literal do texto deixa dúvidas quanto à possibilidade de sua aplicação às penalidades. Para isso, existem três soluções: a primeira seria que de fato o princípio da vedação ao confisco não seria aplicável, mas a multa estaria submetida ao princípio da proporcionalidade.

A segunda solução seria a de que os limites ao poder de tributar contidos no princípio da vedação ao confisco se estendem tanto aos tributos quanto às penalidades.

E, por fim, a terceira interpretação, seria a aplicação cumulativa do princípio da vedação ao confisco com o princípio da proporcionalidade. Por fim, o autor afirma que o STF já se posicionou pela última corrente no julgamento da ADI 551/RJ, mas antes de entrar propriamente dito na ADI, é importante tecer algumas considerações.

Essa ideia de vedação ao confisco traz consigo o princípio da razoabilidade e da proporcionalidade da carga tributária, isto é, quando o Estado exerce seu poder de tributar, na forma

---

<sup>81</sup> BRASIL. Código Tributário Nacional (1966), DF: Senado, 1966.

<sup>82</sup> CALIENDO, Paulo. Curso de Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, *E-book*, p. 188.

que a Constituição confere, este deve fazê-lo de forma razoável e proporcional, para que a tributação siga o seu mais fiel propósito.

Os princípios da razoabilidade e proporcionalidade estão intimamente ligados ao princípio da vedação ao efeito de confisco, pois é certo que o conceito de efeito confiscatório é um conceito jurídico indeterminado, sujeito a um elevadíssimo grau de subjetividade, variando de acordo com o intérprete, contudo, em caso de notória ausência de razoabilidade, deve ser reconhecido o verdadeiro abuso do direito de tributar, tendo em vista a onerosidade que consome parcela substancial do patrimônio ou renda de particulares.

O *leading case* citado anteriormente, no que toca a temática de abuso do poder de tributar, pode ser extraído do julgamento da ADI 551/RJ<sup>83</sup>, proposta pelo Governador do Estado do Rio de Janeiro, em face de evidente violação ao princípio de vedação dos efeitos do confisco contido nos §2º e 3º, art. 57, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, na qual fixava multa fiscal qualificada de sonegação, fraude ou conluio, no percentual de 150% sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição não paga, não recolhida, não declarada ou declarada de forma inexata.

Nesse julgado, de relatoria do Ministro Ilmar Galvão, o STF reconheceu a desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, cuja multa evidenciava o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte. Além disso, também reconheceu que o caráter de confisco de tais multas não pode ser dissociado da proporcionalidade que deve existir entre a violação da norma jurídica tributária e a sua consequência jurídica, a própria multa, conforme se verifica da ementa abaixo:

*EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA. A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente.*

Em outro caso ainda no âmbito do STF, mais precisamente, no Tema 487, cujo *leading case* é o RE 640.452, de relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, foi reconhecida a Repercussão Geral

---

<sup>83</sup> STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade 551-RJ. Relator Ministro Ilmar Galvão. DJ: 24/10/2002. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1522360>>. Acessado em 10/10/2020.



em um caso em que se discute a desproporcionalidade e efeito de confisco de multa aplicada em percentual variável entre 5% a 40% da operação praticada pelo contribuinte, por mero descumprimento de obrigação acessória, isto é, multa aplicada pelo valor da operação que não gera tributo devido. Veja-se:

*Ementa: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PUNIÇÃO APLICADA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DEVER INSTRUMENTAL RELACIONADO À OPERAÇÃO INDIFERENTE AO VALOR DE DÍVIDA TRIBUTÁRIA (PUNIÇÃO INDEPENDENTE DE TRIBUTO DEVIDO). “MULTA ISOLADA”. CARÁTER CONFISCATÓRIO. PROPORCIONALIDADE. RAZOABILIDADE. QUADRO FÁTICO-JURÍDICO ESPECÍFICO. PROPOSTA PELA EXISTÊNCIA DA REPERCUSSÃO GERAL DA MATÉRIA CONSTITUCIONAL DEBATIDA. Proposta pelo reconhecimento da repercussão geral da discussão sobre o caráter confiscatório, desproporcional e irracional de multa em valor variável entre 40% e 05%, aplicada à operação que não gerou débito tributário<sup>84</sup>.*

Dessa forma, podemos concluir através da análise dos julgados citados, conforme já exposto anteriormente, que há uma desagregação entre o princípio da vedação ao efeito de confisco e os princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

Para Caliendo<sup>85</sup>, o princípio de vedação de confisco tem um alcance bastante vasto, de modo a se aplicar a todos os tributos, inclusive, aos extrafiscais, como IPI e IOF. Essa compreensão decorre do dispositivo do art. 153, § 1º, da CRFB/1988, conforme se observa:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V<sup>86</sup>.

Considerando todo esse contexto jurisprudencial e doutrinário envolvendo os alcances e limites do princípio de vedação ao confisco, há importante e relevantíssima questão sobre a possibilidade ou não de sua aplicação individualmente em cada tributo ou se o princípio deve ser aplicado levando em conta toda a carga fiscal suportada pelo contribuinte.

O STF no julgamento da ADI-MC 2.010/DF, de relatoria do Ministro Celso de Mello, decidiu da seguinte forma:

---

<sup>84</sup> STF. Recurso Extraordinário 640452. Relator Ministro Luís Roberto Barroso. DJe: 16/02/2016. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4071634>>. Acessado em 10/10/2020.

<sup>85</sup> CALIENDO, Paulo. Curso de Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, *E-book*, p. 189.

<sup>86</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988.

(...) a identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte [...]<sup>87</sup>.

Essa histórica decisão serviu para balizar de modo claro o alcance do princípio de vedação aos efeitos de confisco de modo que a identificação do efeito confiscatório deve ser feita considerando a totalidade da carga tributária, inclusive mediante verificação da capacidade tributária do contribuinte, levando em conta o montante de sua riqueza para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que deverá pagar ao ente federativo que houver instituído o tributo.

Dessa forma, a verificação se a carga total dos tributos é demasiadamente pesada ou não deve ser feita em observância, pelo legislador, dos padrões de razoabilidade, impedindo que excessos de ordem fiscal sejam eventualmente praticados.

Alguns autores relacionam a vedação aos efeitos do confisco diretamente com a eventual ofensa à capacidade contributiva, mas nem sempre esse fato irá ocorrer. Por outro lado, todo tributo que ofende a capacidade contributiva naturalmente é confiscatório, porém nem todo tributo confiscatório irá ofender a capacidade contributiva.

Com efeito, após todas as considerações, conclui-se que fica configurado o caráter confiscatório de determinado tributo sempre que o efeito cumulativo afetar substancialmente o patrimônio e/ou rendimentos do contribuinte.

Correlacionando o princípio com a problemática em tela, veremos abaixo que a instituição do Imposto Sobre Grandes Fortunas poderia acarretar situações em que possuiria caráter confiscatório, nesse sentido, o imposto não pode representar ao indivíduo possuidor da “grande fortuna” uma ameaça a seu patrimônio, de modo a onerá-lo, exatamente por ter sua característica final a promoção da redução da concentração de renda e sua consequente distribuição para as classes menos favorecidas.

---

<sup>87</sup> STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade 2010. Relator Ministro Celso de Mello. DJ: 11/03/2004. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1764331>>. Acessado em 10/10/2020.

Nesse sentido, tal fato também iria de forma contrária à garantia constitucional do direito de propriedade, estabelecido pela Constituição Federal, em seu art. 5º, XXII<sup>88</sup>, CRFB/1988.

Outro cenário extremamente controverso, seriam nos casos do aumento do valor do patrimônio por força da “mais-valia”, o que ocorre comumente sobre bens imóveis. A valorização de bens se dá, muitas vezes, por aspectos que não partem do indivíduo, como a realização de obras públicas, procura de mercado e dentre outras. Entretanto, a valorização de um bem imóvel não incorre necessariamente no aumento de renda da pessoa física.

Marcelo Cid Heráclito Queiroz<sup>89</sup>, cita em sua obra, a fala de Everardo Maciel, ex-secretário da Receita Federal, ao se referir ao PLC 277/2008: “no projeto de lei complementar a incidência ocorreria a partir de patrimônios superiores a R\$ 2 milhões. A recente e perigosa explosão nos preços dos imóveis urbanos converteria parte significativa da classe média das grandes cidades brasileiras em contribuintes do imposto, mesmo que não tenha havido aumento de sua renda líquida”.

Nesse sentido, caso ocorra a instituição do IGF, nesses casos é certo que o contribuinte apesar de possuir um imóvel que seja categorizado como uma “grande fortuna”, teria que vendê-lo para comportar a carga tributária imposta pelo Estado. Esse fato iria em direta violação ao princípio da vedação ao efeito confisco, visto que não será verificada a capacidade tributária do contribuinte, e dessa forma não seria proporcional, muito menos razoável que a pessoa física tenha que abrir mão de seu patrimônio para pagar um imposto. Além de também ir contra o princípio da capacidade contributiva, citado anteriormente, uma vez que o indivíduo não possui de fato aquela renda.

#### **2.3.4 Princípios da razoabilidade e da proporcionalidade**

Para Caliendo<sup>90</sup>, o tributo será considerado toda forma de contribuição privada destinada à “esfera pública”. Isso significa que quando o Estado cria um novo tributo, ele necessita da receita que será viabilizada pelo mesmo. Assim, ao exercer o direito constitucional de tributar, verifica-se uma

---

<sup>88</sup> BRASIL. Presidência da República. Constituição da República Federativa do Brasil, 1988. “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes (...) XXII - é garantido o direito de propriedade.

<sup>89</sup> QUEIROZ, Marcelo Cid Heráclito. O Imposto sobre grandes fortunas. Rio de Janeiro: Editora Lacre, 2012. *E-book*. p.21.

<sup>90</sup> CALIENDO, Paulo. Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009, *E-book*, p. 187.

tensão interligada pelo exercício do direito estatal de tributar *versus* das limitações impostas através dos direitos fundamentais dos contribuintes garantidos pela carta constitucional.

Com efeito, o resultado desse embate, por exemplo, é que ao definir uma alíquota de um tributo, o Estado deve fazê-lo de modo que o percentual seja razoável e proporcional e não implique no efeito de confisco, o que violaria o direito fundamental do contribuinte, devendo, portanto, fixar um índice que esteja seguindo o seu mais fiel ao seu propósito de garantir que a política tributária seja realizada respeitando a função social do tributo e ao mesmo tempo que não implique em violação a nenhuma garantia fundamental.

Para tanto, conforme preceitua o Ministro Luís Roberto Barroso<sup>91</sup>, os princípios da razoabilidade ou da proporcionalidade apesar de não estarem expressos na Constituição, tem seu fundamento nas ideias do devido processo legal substantivo e na própria ideia de justiça. Dessa forma, verifica-se que há na doutrina entendimentos diversos e não uniformes sobre o assunto.

Humberto Ávila<sup>92</sup> dispõe que há uma tênue diferenciação entre a proporcionalidade e a razoabilidade. Enquanto a proporcionalidade pressupõe uma relação de causalidade-meio-fim, com o exame dos elementos em que esta se desdobra em adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito no ato interpretado, a razoabilidade operaria apenas na limitação entre o critério e a medida adotados no ato interpretado, na busca do dever de equidade, de congruência ou de equivalência intrínseco ao ato.

Já para o Ministro Luís Roberto Barroso<sup>93</sup>, o princípio da razoabilidade ou da proporcionalidade trata-se de um valioso instrumento de proteção de direitos fundamentais por permitir o controle da discricionariedade dos atos do poder público e funcionar com um aspecto auxiliador na interpretação de norma no caso concreto, e para assim, atingir uma melhor realização do fim constitucional nela embutido. Em síntese, o princípio permite ao judiciário invalidar atos legislativos ou administrativos quando: (i) não haja adequação entre o fim perseguido e o instrumento empregado (adequação); (ii) a medida não seja exigível ou necessária, havendo meio alternativo menos gravoso para chegar ao mesmo resultado (necessidade/vedação do excesso); e (iii) não haja proporcionalidade em sentido estrito, ou seja, o que se perde com a medida é de maior relevo do que

---

<sup>91</sup> BARROSO, Luís Roberto. Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 10.

<sup>92</sup> ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. São Paulo, Saraiva, 2004, p.9.

<sup>93</sup> BARROSO, Luís Roberto. Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 11.

aquilo que se ganha (proporcionalidade em sentido estrito). O princípio pode operar, também, no sentido de permitir que o juiz gradue o peso da norma, em uma determinada incidência, de modo a não permitir que ela produza um resultado indesejado pelo sistema, assim fazendo a justiça do caso concreto.

Essa breve digressão serviu para ponderar se a instituição do Imposto Sobre Grandes Fortunas possui amparo nos princípios tributários e constitucionais, além de verificar se este é razoável e proporcional, ou, como citado acima, se devemos refletir e buscar meios menos gravosos para chegar ao mesmo resultado. Evidente que o imposto sequer foi instituído no Brasil, mas, ainda que o fosse, não seria excesso do poder de tributar? Ademais, é certo que não possuímos nem um consenso sobre o que seria uma “grande fortuna”, visto que não há definição constitucional para tal termo, dessa forma, poderíamos incorrer em desproporcionalidades ao definir a base de cálculo, por exemplo.

### 3. IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO BRASIL

O Imposto Sobre Grandes Fortunas (IGF) encontra fundamento no permissivo constitucional contido no art. 153, VII, da CRFB/1988, devendo este ser instituído por meio de Lei Complementar. De forma geral a definição desse tributo é de um imposto federal, real, direto e extrafiscal.

Ricardo Alexandre<sup>94</sup> discorre que há uma discussão acerca instituição via lei complementar apontada no dispositivo constitucional, esse debate se pauta sobre a abrangência desta, de modo que seria apenas uma norma geral que traria diretrizes fundamentais do imposto, que, por sua vez, seria criado efetivamente por lei ordinária, ou, se até mesmo caberia à própria lei complementar a criação do tributo, bem como da definição das diretrizes fundamentais, evidentemente. Entretanto, como as normas gerais relativas a todos os impostos, seus fatos geradoras, base de cálculo e contribuintes correspondentes devem obrigatoriamente ser normatizadas por meio de lei complementar, conforme determina o art. 146, III, “a”, da CRFB/1988, entende o autor que não faria sentido repetir a exigência no dispositivo que autoriza a criação do IGF se não fosse para impor que toda sua regulação se faça via desta.

Independente do tipo de lei necessária para sua instituição é certo que estamos diante de uma norma constitucional de eficácia limitada (ou reduzida). Na definição de Gilmar Mendes<sup>95</sup>, este grupo de normas produz efeito tão somente após o desenvolvimento normativo do legislador infraconstitucional, pois são normas incompletas, apresentando baixa densidade normativa.

Em que pese o texto constitucional ter completado 32 (trinta e dois) anos de sua promulgação, a União ainda não se utilizou de tal competência, de forma que o tributo não foi instituído, apesar de terem sido propostos diversos projetos de lei para tal.

Sobre esse assunto, merece destaque o posicionamento de Hugo de Brito Machado<sup>96</sup>:

A Constituição Federal de 1988 atribui à União competência para instituir imposto sobre grandes fortunas, nos termos de lei complementar (art. 153, inc. VII). Não obstante, até agora esse imposto não foi instituído, nem editada lei complementar para definir o que se deve entender como grande fortuna. É caso raro de competência tributária não exercitada, e a razão para essa inércia do legislador é exclusivamente política.

---

<sup>94</sup> ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. 11 ed. Salvador: Editoria JusPodivm, 2017, p. 687.

<sup>95</sup> MENDES, Gilmar Ferreira. Curso de direito constitucional. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, *E-book*, p. 78.

<sup>96</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 366.

No mesmo sentido discorre Ricardo Alexandre<sup>97</sup>:

Alguns doutrinadores mais críticos afirmam que o tributo não foi criado porque as grandes fortunas estariam muito bem representadas no parlamento federal, inibindo qualquer iniciativa no sentido de exercício da competência. Entretanto, a criação do tributo também encontra alguns entraves quando à sua viabilidade, visto que, criado o tributo, as grandes fortunas tenderiam a se retirar do país, tendo assegurados, aliás, 90 dias para tomar tal providência (noventena).

Independente das razões pelas quais ainda não ocorreu a implementação do IGF no Brasil, o fato é que isso não se deu por ausência de Projetos de Lei Complementar, que serão analisados abaixo, bem como focaremos ao decorrer do trabalho da dificuldade de conceituar o que seria uma “grande fortuna”.

### 3.1 Impostos sobre a riqueza

Na visão de Pedro Humberto Bruno de Carvalho Jr.<sup>98</sup>, existem dois principais tipos de impostos que são cobrados sobre riqueza, o primeiro é aquele aplicado sobre a riqueza de uma pessoa de forma periódica, que é denominado de Imposto sobre Riqueza Líquida (*Wealth Tax*), já o segundo é o imposto aplicado no ato de transferência de riqueza denominado de Imposto sobre Heranças e/ou Doações. Considerando que a temática deste estudo é o Imposto Sobre Grandes Fortunas, e relevando no momento o conceito de “grandes fortunas” para fins argumentativos, o foco será no primeiro.

Os impostos sobre a riqueza ou *Wealth Tax*, na visão de Humberto Bruno de Carvalho<sup>99</sup>, em regra, são impostos que gravam o patrimônio pessoal ou da família do contribuinte, de forma agrupada, que incide sobre o total do patrimônio levantado, descontando, evidentemente, os ativos isentos de tributação e demais descontos concedidos. Após, são aplicadas as alíquotas, que geralmente são progressivas, ao que exceder o teto de isenção.

Um ponto que merece bastante destaque na opinião do autor<sup>100</sup> é a base de cálculo, que se verificada anualmente o excesso da riqueza líquida, incide sobre uma relação de bens que pode ser bastante extensa e diversificada, conforme trecho:

---

<sup>97</sup> ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. 11 ed. Salvador: Editoria JusPodivm, 2017, 687.

<sup>98</sup> CARVALHO JR, Pedro Humberto Bruno de. As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional. Nota Técnica IPEA n. 7, 2011. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/porta1/images/stories/PDFs/nota\\_tecnica/111230\\_notatecnicadinte7.pdf](http://www.ipea.gov.br/porta1/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadinte7.pdf)>. Acessado em 06/10/2020, p.9.

<sup>99</sup> *Ibid.*

<sup>100</sup> *Ibid.*

A base de cálculo do Wealth Tax é bastante abrangente e geralmente incide sobre o patrimônio acumulado em ações, em depósitos bancários e de poupança, em seguros, em investimento em ativos reais e empresas de capital fechado, em títulos financeiros, em imóveis urbanos e rurais (inclusive o de residência), em automóveis, obras de arte, jóias, barcos, aeronaves e outros bens de uso pessoal.

Ainda sobre a base de cálculo, Carvalho Jr.<sup>101</sup> relata que costumeiramente os residentes de um país são tributados pelos ativos que possuam em qualquer lugar do mundo, ao passo que os não residentes são tributados apenas sobre os ativos que eventualmente possuírem no país.

Quanto às alíquotas, Carvalho Jr.<sup>102</sup> aponta que existem algumas críticas, pois muitos argumentam que as alíquotas adotadas, em regra, são muito baixas. Porém, por se tratar de uma tributação anual e recorrente, as alíquotas não podem ser elevadas sob pena de configurar confisco. Imagine se, por exemplo, uma pessoa fosse tributada anualmente em 10% sobre o rendimento, essa tributação evidentemente teria efeito de confisco.

### **3.2 Projetos de Lei Complementar**

Com a novidade constitucional, em 1988, em que o legislador constituinte originário previu a possibilidade de criação de Imposto sobre Grandes Fortunas, diversos projetos de lei complementar foram apresentados ao Congresso Nacional para regulação e instituição do imposto.

Dessa forma, se faz necessário discorrer e analisar tais propostas de lei, seus conteúdos, os fatos geradores, os seus contribuintes, a base de cálculo e eventualmente as exclusões de sua incidência.

#### **3.2.1 Projeto de Lei do Senado nº 162 de 1989**

Trata-se do primeiro projeto de lei envolvendo o IGF, que foi de autoria do então Senador pelo Estado de São Paulo Fernando Henrique Cardoso, apresentado em 23/06/1989.

---

<sup>101</sup> CARVALHO JR, Pedro Humberto Bruno de. As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional. Nota Técnica IPEA n. 7, 2011. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota\\_tecnica/111230\\_notatecnicadinte7.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadinte7.pdf)>. Acessado em 06/10/2020, p. 11.

<sup>102</sup> *Ibid.*



O projeto aprovado no Senado definia que o fato gerador do Imposto sobre Grandes Fortunas seria a titularidade em 1º de janeiro de cada ano a incidir em fortuna superior a dois milhões de cruzados novos, expressos em moeda de poder aquisitivo de 1º de fevereiro de 1989.

Analisando o PLS já com todas as emendas e projetos substitutivos é possível identificar de forma clara e precisa diversos elementos deste imposto, uma definição do que seria a grande fortuna, o fato gerador, o contribuinte, as exceções e as alíquotas, que variavam de 0,3% a 1%.

O contribuinte desse projeto seria toda a pessoa física residente ou domiciliada no Brasil.

Nos moldes apresentados, dispões que o fato gerador do imposto seria a titularidade em 1º de janeiro de cada ano de fortuna superior a dois milhões de cruzados novos, e após, conceitua fortuna como o conjunto de todos os bens, situados no país ou no exterior, que integrem o patrimônio do contribuinte, ressalvadas as exclusões contidas no art. 3º, parágrafo 2º, do referido projeto. E com isso, se infere que o possuidor da “grande fortuna” seria aquele com o conjunto de bens que superasse dois milhões de cruzados novos.

As exceções de incidência do IGF seriam: (i) o imóvel de residência do contribuinte, limitado ao valor de 500 mil Cruzados Novos, (ii) os instrumentos utilizados em atividades dos quais decorram os rendimentos do trabalho assalariado ou autônomo, limitados ao valor de 1.200.000,00 de Cruzados Novos, (iii) objetos de antiguidade, arte ou coleção, nas condições e alíquotas fixadas em lei, (iv) investimentos em infraestrutura, na forma da lei, e, por fim, (v) outros bens cuja posse ou utilização seja considerada por lei de alta relevância social, econômica ou ecológica.

Dessa forma, as alíquotas variavam de isenção para quem possuísse patrimônio inferior a 2 milhões de cruzados novos até 1% para quem possuísse patrimônio superior a 8 milhões de cruzados novos.

O projeto chegou a ser votado no Senado Federal em 06/12/1989 e aprovado na forma do regimento interno, sendo encaminhado para a Câmara dos Deputados, onde recebeu nova numeração, tramitando como Projeto de Lei Complementar 202/1989.

Alguns autores debruçaram sobre o tema, como Marcelo Cid Heráclito Queiroz<sup>103</sup>, que disserta o seguinte:

O PLS 162/1989 considerava como grandes fortunas os patrimônios constantes da Declaração de Imposto de Renda que excedessem a dois milhões de cruzados novos, no valor corrente de 31 de janeiro de 1989, o que corresponderia em 2008, pela variação do Índice de Preços ao Consumidor Ampliado (IPCA), a R\$ 940 mil, atingindo, por essa forma, a classe média alta. As alíquotas do imposto variavam de 0,3% a 1,0%. Aproximando-se do conceito de Imposto de Renda, o art. 2º do projeto considerava também grande fortuna “a situação patrimonial ou pessoal que proporcione à pessoa física renda bruta anual acima de trezentos mil cruzados novos”. O projeto excluía da base de cálculo o imóvel residencial até determinado valor, os instrumentos de trabalho, os objetos de antiguidade, arte ou coleção e os de alta relevância social, econômica ou ecológica. E continha diversas normas visando o combate à sonegação fiscal

Marcelo Cid Heráclito Queiroz também cita em sua obra uma fala importante de Fernando Henrique Cardoso em 2008, após deixar a presidência, sobre o IGF:

“este imposto, do jeito que está hoje, prejudicaria somente a classe média, que não tem meios de escapar do Fisco. Os ricos mandariam seu dinheiro para paraísos fiscais, nos chamados fundos cegos, e escapariam da tributação”. E acrescentou: “há dois problemas muito difíceis de resolver, que são a definição de grandes fortunas, conceito de que trata a Constituição, e o aspecto confiscatório que ele passa a assumir, a partir de um determinado momento. Isso porque o tributo, como incide todo o ano sobre o estoque do patrimônio e não sobre sua variação, vai corroendo a riqueza do contribuinte”.

Na Câmara dos Deputados, por sua vez, o PL só teve 02 movimentações em mais de 30 anos. A primeira delas em 1991 e a última em 06/12/2000, ambos sem qualquer efetividade ou cunho decisório.

### **3.2.2 Projeto de Lei Complementar 277/2008**

O Projeto de Lei Complementar de autoria dos então deputados Luciana Genro (PSOL/RS), Chico Alencar (PSOL/RJ) e Ivan Valente (PSOL/SP), define logo de início qual seria o fato gerador do imposto, que incidiria sobre a titularidade, em 1º de janeiro de cada ano, de fortuna de valor superior ao montante de R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais).

Nesse sentido, é relevante opinião de Marcelo Cid Heráclito Queiroz<sup>104</sup>, que aduz que o projeto não cria um imposto sobre “grande fortuna”, mas sobre o que considera apenas como “fortuna”, logo sem fundamento constitucional.

---

<sup>103</sup> QUEIROZ, Marcelo Cid Heráclito. O Imposto sobre grandes fortunas. Rio de Janeiro: Editora Lacre, 2012. *E-book*, p. 48-49.

<sup>104</sup> *Ibid*, p. 50.

Em relação aos contribuintes, o PL define que são contribuintes do IGF todas as pessoas físicas domiciliadas no país, o espólio e a pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior em relação ao patrimônio que tenha no país.

Um fato curioso é que na hipótese de sociedade conjugal com patrimônio comum, o §1º prevê a tributação de cada cônjuge pela metade do valor do patrimônio comum, mas, contudo, não há previsão da hipótese de um dos cônjuges não dispor de renda própria para efetuar o pagamento do imposto, e também não prevê o que deve ser feito no exercício em que eventualmente ocorrer o divórcio, o que, por si só, demonstra alguns furos importantes no projeto.

Considera-se fortuna o conjunto de todos os bens e direitos, situados no país ou no exterior, que integrem o patrimônio do contribuinte, com as exclusões de dos instrumentos utilizados pelo contribuinte em atividades de que decorram rendimentos do trabalho assalariado ou autônomo, até o valor de R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais), os objetos de antiguidade, arte ou coleção, nas condições e percentagens fixadas em lei e outros bens cuja posse ou utilização seja considerada pela lei de alta relevância social, econômica ou ecológica.

A alíquota, por sua vez, se basearia na seguinte tabela extraída do próprio projeto<sup>105</sup>:

Classe de valor de patrimônio (em R\$)	Alíquota
Até 2.000.000,00	Isento
de 2.000.000,01 a 5.000.000,00	1%
de 5.000.000,01 a 10.000.000,00	2%
de 10.000.000,01 a 20.000.000,00	3%
de 20.000.000,01 a 50.000.000,00	4%
Mais de 50.000.000,00	5%

Resta evidente após a análise desse projeto que ele ainda é incipiente e deixa a encargo de Lei Ordinária questões bastante relevantes, como exclusões do patrimônio tributável, ou o divórcio, como mencionado anteriormente.

Com efeito, caso esse Projeto Lei eventualmente venha a torna-se efetivamente uma lei, sem dúvida haveriam questionamentos sobre sua constitucionalidade em razão da constituição definir

---

<sup>105</sup> BRASIL, Senado Federal. Projeto de Lei do Senado nº 162 de 1989. Disponível em <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD14DEZ1989.pdf#page=91>>. Acessado em 10/10/2020.

expressamente a necessidade de lei complementar, ao passo que nesse caso seria necessária uma lei ordinária para dar os contornos e delimitar o seu conteúdo, e por tal motivo a lei ordinária acabaria por limitar o escopo da lei complementar.

Outro aspecto curioso do projeto é que na justificção os próprios autores reconhecem que o projeto necessita ser alterado, pois possui evidentes deficiências.

Contrário ao projeto de lei abordado anteriormente no presente estudo, esse projeto foi movimentado de forma expressiva e, inclusive, há um parecer da Comissão de Finanças e Tributação, de relatoria do então Deputado João Dado, que concedeu parecer favorável ao projeto, contudo fez a ressalva de que o projeto tem um potencial para gerar polêmica. Ainda o relator elaborou um projeto substitutivo readequando as alíquotas do imposto para valores menores e aumentando o valor das faixas de incidência.

Considerando ainda esse projeto substitutivo, Queiroz<sup>106</sup> lembra que no parecer o relator introduziu a dedutibilidade no valor do IGF o valor pago a título de IR, IPTU, ITR e IPVA para evitar questionamentos quanto à duplicidade de incidências sobre o mesmo fato gerador. No entanto, na visão do autor, a exclusão, no Imposto de Grandes Fortunas, dos valores do IPTU, ITR e IPVA não afasta a bitributação e o *bis in idem*. Essa afirmação se dá pelo fato de que o IGF incluirá, em seu fato gerador a propriedade dos bens e em sua base de cálculo o valor da propriedade de imóveis e veículos, que são os mesmos fatos geradores e bases de cálculo do IPTU, IPVA e ITR.

Por fim, é necessário apontar que o projeto encontra-se parado desde 20/09/2012.

### **3.2.3 Projeto de Lei Complementar 534/2011**

O Projeto de Lei Complementar 534/2011 é de autoria do Senador Antônio Carlos Valadares (PSB/SE), que na época de sua propositura integrava as Comissões de Assuntos Sociais e de Assuntos Econômicos.

No artigo segundo o projeto define como contribuinte toda pessoa física de nacionalidade brasileira em relação aos bens situados em qualquer país, o espólio e aos estrangeiros domiciliados no Brasil quanto aos bens localizados no país.

---

<sup>106</sup> QUEIROZ, Marcelo Cid Heráclito. O Imposto sobre grandes fortunas. Rio de Janeiro: Editora Lacre, 2012, *E-book*, p. 51-52.

Em seu artigo terceiro já define o fato gerador do Imposto sobre Grandes Fortunas como a titularidade em 31 de dezembro de cada ano civil do patrimônio superior ao valor de R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

As alíquotas encontram-se na tabela contida no art. 6º do Projeto, variando de 0,5 até 2,5% do valor do patrimônio.

<b>Classe de valor do patrimônio</b>	<b>Alíquota</b>
Até R\$ 2.500.000,00	Isento
Mais de R\$ 2.500.000,00 até R\$ 5.000.000,00	0,5%
Mais de R\$ 5.000.000,00 até R\$ 10.000.000,00	1%
Mais de R\$ 10.000,00 até R\$ 20.000.000,00	1,5%
Mais de R\$ 20.000.000,00 até R\$ 40.000.000,00	2%
Mais de R\$ 40.000.000,00	2,5%

107

Para Marcelo Cid Heráclito Queiroz<sup>108</sup>, este projeto buscou se afastar das críticas sofridas aos projetos anteriores e excluiu do patrimônio tributável alguns pontos mais sensíveis, conforme se observa do trecho do projeto:

- I – o imóvel de residência do contribuinte, até o valor de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais);
- II – os bens de produção e instalações utilizados para obtenção de rendimentos de trabalho autônomo, até o limite de R\$ 1.500.000,00 (um milhão e quinhentos mil reais);
- III – os bens objeto de tombamento ou de declaração de utilidade pública pelo Poder Público e os gravados por reserva legal ou voluntária para fins de utilização social ou de preservação ambiental;
- IV – os bens dados em usufruto a entidades culturais, educacionais, filantrópicas, religiosas e sindicais, ou reconhecidas como de utilidade pública, enquanto durar a dação;
- V – os bens cujo uso esteja interdito por posse, invasão ou esbulho possessório, assim reconhecido por sentença judicial e enquanto durar a interdição;
- VI – os bens consumíveis não destinados à alienação;
- VII – os bens guardados por cláusula de inalienabilidade.

Um aspecto que merece destaque nesse projeto, e que foi objeto de crítica ao projeto anterior, é relacionado à sociedade conjugal, visto que esse projeto divide o patrimônio entre os cônjuges.

<sup>107</sup> BRASIL. Senado Federal. Projeto de Lei do Senado nº 534, de 2011. Disponível em:

<<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/101942>>. Acessado em: 01/10/2020.

<sup>108</sup> QUEIROZ, Marcelo Cid Heráclito. O Imposto sobre grandes fortunas. Rio de Janeiro: Editora Lacre, 2012, *E-book*, p. 54.

Outro importante ponto que merece destaque é o abatimento do valor do imposto a pagar das importâncias efetivamente pagas no exercício anterior a título de ITR, IPTU, IPVA, ITBI e ITCMD, com a finalidade de evitar a bitributação e o *bis in idem*, como se verifica:

I – as importâncias efetivamente pagas, no exercício anterior, desde que incidentes sobre bens constantes da declaração utilizados na apuração da base de cálculo, a título de:

- a) Imposto Territorial Rural (ITR);
- b) Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU);
- c) Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA);
- d) Imposto sobre a Transmissão de Bens Inter-vivos (ITBI);
- e) Imposto sobre a Transmissão causa mortis e Doação (ITCMD);

Na visão de Queiroz<sup>109</sup>, embora seja uma norma justa, é suficiente para criar uma estrutura burocrática em torno do IGF, ensejando imensas controvérsias entre os contribuintes e o Fisco, uma vez que demandaria alto custo de fiscalização e administração, bem como encargos adicionais ao contribuinte para elaboração dos cálculos. Até mesmo, por isso, o projeto remete a normatização da matéria a um regulamento por meio de decreto do Poder Executivo.

Por fim, insta frisar que o projeto não prevê qualquer medida para evitar a transferência de bens da pessoa física para a pessoa jurídica, ou a transferência de bens para o exterior.

### 3.2.4 Projeto de Lei Complementar 950/2011

Trata-se de Projeto de Lei apresentado em 06/04/2011 pelo Deputado Federal Dr. Aluizio (PV/RJ). No protocolo, o autor do projeto idealiza a criação de uma Contribuição Social das Grandes Fortunas, cuja renda seria destinada a financiar a saúde pública.

Sobre a natureza projeto, Queiroz<sup>110</sup> afirma que o texto constitucional prevê criação de um imposto e que o projeto não se refere à criação de um imposto, mas de uma contribuição social, o que, portanto, contrariaria o preceito constitucional. Além disso, lembra que todas as contribuições estão contidas exclusivamente no texto constitucional, elencando-as nos arts. 149, 149-A, 195, 212, §5º, 239 e 240. Com efeito, a contribuição não poderia ser criada por lei ordinária sem base constitucional expressa.

---

<sup>109</sup> QUEIROZ, Marcelo Cid Heráclito. O Imposto sobre grandes fortunas. Rio de Janeiro: Editora Lacre, 2012. *E-book*, p. 54.

<sup>110</sup> *Ibid*, p. 55.

Ante a tamanha e evidente inconstitucionalidade do projeto, o presente estudo optou por não adentrar muito em seus artigos e dispositivos, mas apenas em mencionar a existência de projeto de lei.

Por fim, há previsão de abatimento das importâncias efetivamente pagas no exercício anterior e as importâncias efetivamente despendidas na manutenção e administração dos bens, desde que constantes na declaração de apuração da base de cálculo, a título de ITR, IPTU, IPVA, ITBI e ITCMD.

### **3.2.5 Projeto de Lei Complementar 315/2015**

O projeto de lei foi apresentado pelo Senador Paulo Paim (PT/RS), cujo contribuinte seria qualquer pessoa física ou de espólio, cujo patrimônio alcance o valor de R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais) no dia 31 de dezembro de cada ano civil. Esse limite seria atualizado anualmente pelo índice oficial de inflação adotado pelo Governo.

A base de cálculo do imposto será obtida mediante declaração anual do contribuinte, facultando à administração o uso da declaração instituída em legislação de outro tributo.

Diferente dos outros projetos de lei, este propõe uma situação diferente na fixação da alíquota. Enquanto os demais possuíam variação de faixas e percentuais, esse projeto define uma alíquota única de 1%.

### **3.2.6 Projeto de Lei Complementar 183/2019**

Trata-se de Projeto de Lei apresentado pelo Senador Plínio Valério do PSDB/AM, cujo fato gerador consiste na titularidade de patrimônio líquido de valor superior a 12 mil vezes o limite mensal de isenção do imposto de renda de pessoa física, apurado anualmente no dia 31 de dezembro. Considerando que em 2020 o teto valor de renda mensal considerada isenta é de R\$ 1.903,98, o valor de 12 (doze) mil vezes corresponderia ao montante de R\$ 22.847.760,00 (vinte e dois milhões, oitocentos e quarenta e sete mil, setecentos e sessenta reais).

Para esse projeto o contribuinte seriam todas as pessoas físicas domiciliadas no país, as pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior quanto aos patrimônios que detenham no país e o espólio de pessoas físicas citadas anteriormente.

A base de cálculo e a sua alíquota varia de 0,5% a 1%, de acordo com o valor do patrimônio contido nas seguintes faixas:

Art. 4º O IGF tem como base de cálculo o patrimônio líquido e será cobrado de acordo com a seguinte progressão:

I – para a faixa de patrimônio líquido de valor superior a 12.000 (doze mil) vezes o limite mensal da isenção para pessoa física do imposto de que trata o inciso III do art. 153 da Constituição Federal e igual ou inferior a 20.000 (vinte mil) vezes este mesmo limite, incidirá alíquota de 0,5% (zero vírgula cinco por cento);

II – para a faixa de patrimônio líquido de valor superior a 20.000 (vinte mil) vezes o limite mensal da isenção para pessoa física do imposto de que trata o inciso III do art. 153 da Constituição Federal e igual ou inferior a 70.000 (setenta mil) vezes o mesmo limite, incidirá alíquota de 0,75% (zero vírgula setenta e cinco por cento);

III – para a faixa de patrimônio líquido que superar o valor do inciso II deste artigo, incidirá alíquota de 1% (um por cento).

Por fim, assim como no Projeto de Lei 950/2011, há previsão de abatimento das importâncias efetivamente pagas no exercício anterior, desde que constantes na declaração de apuração da base de cálculo, a título de ITR, IPTU, IPVA, ITBI e ITCMD.

### **3.2.7 Projeto de Lei Complementar 38/2020**

Trata-se de projeto de autoria do Senador Reguffe (PODEMOS/DF), segundo o qual o fato gerador seria a titularidade de patrimônio líquido que exceda a quantia de 50.000 (cinquenta mil) salários mínimos, apurando anualmente no dia 31 de dezembro do ano-base de sua incidência. Considerando que em 2020 o salário mínimo corresponde a R\$ 1.045,00 (um mil e quarenta e cinco reais), o fato gerador consiste na titularidade superior a R\$ 52.250.000,00 (cinquenta e dois milhões, duzentos e cinquenta mil reais).

Fica definido como contribuinte toda a pessoa física detentora de “grande fortuna” superior ao montante de 50 (cinquenta) mil salários mínimos. Dessa forma, o projeto definiu de forma bem simplória uma “grande fortuna” ao indivíduo que detém patrimônio líquido de 50 (cinquenta) mil salários mínimos, sem abrir exceções para alguns casos dentro desse, como foi realizado em projetos anteriores.

Nessa proposta há vinculação de destinação dos recursos públicos obtidos pela cobrança em seu artigo 3º, de forma que o imposto seja destinado à saúde e redistribuição de renda, violando, assim, o princípio da não vinculação, contido no art. 167, IV<sup>111</sup>, da CRFB/1988.

---

<sup>111</sup> BRASIL. Presidência da República. Constituição da República Federativa do Brasil, 1988. “Art. 167. São vedados: V - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação



É necessário ressaltar que a proposta é bastante parca, possuindo apenas cinco artigos e não adentrando em aspectos importantes e necessários na instituição de um imposto dessa magnitude, deixando para regulamento do Poder Executivo as formas e prazos de apuração do pagamento.

Ademais, logo como ementa, o Senador dispõe, *in verbis*, “fica instituído, durante o período de calamidade pública no Brasil, o Imposto Extraordinário Sobre Grandes Fortunas”, e é de notório conhecimento que incide sobre o IGF o princípio da noventena, dessa forma, mesmo se fosse aprovada e publicada a lei hoje, o contribuinte teria 90 (noventa) dias para realizar um planejamento tributário ou uma elisão fiscal. Por outro lado, como a lei só entraria em vigor no próximo ano, consequentemente, o imposto só poderia ser cobrado em 1 de janeiro de 2022, respeitando o princípio da irretroatividade da lei tributária, visto que deixa claro que a “grande fortuna” seria apurada anualmente no dia 31 de dezembro do ano-base de sua incidência. Nesses moldes, preceituar a instituição do IGF como solução para o período de calamidade pública advindo da pandemia mundial causada pelo vírus SARS-CoV2 não prospera.

### **3.2.8 Projeto de Lei Complementar 50/2020**

O Projeto Lei de autoria da Senadora Eliziane Gama (CIDADANIA/MA) propõe um imposto temporário que terá duração na forma do art. 107, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, instituído pela Emenda Constitucional nº 95, de 2016.

Segundo sua idealizadora, o imposto serviria como um empréstimo compulsório sobre grandes fortunas para atender as despesas extraordinárias decorrentes da calamidade pública causada pelo vírus SARS-CoV2. A devolução desse empréstimo compulsório se iniciaria a partir de 2021, incidindo sobre ele atualização segundo a Taxa de Referência (TR).

Assim como mencionado no projeto anterior, há destinação dos recursos públicos obtidos pela cobrança em seu artigo 3º, violando, assim, o princípio da não vinculação, contido no art. 167, IV, da CRFB/1988.

---

dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, §2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, §8º, bem como o disposto no §4º deste artigo”.

O fato gerador dessa proposta seria o patrimônio líquido que exceda o valor de 12 (doze) mil vezes o limite mensal de isenção para pessoa física do imposto de renda. Considerando que em 2020 o teto valor de renda mensal considerado isenta é de R\$ 1.903,98, o valor de 12 mil vezes corresponderia ao montante de R\$ 22.847.760,00 (vinte e dois milhões, oitocentos e quarenta e sete mil, setecentos e sessenta reais).

Como contribuinte fica definido que será toda pessoa física domiciliada no país, pessoas físicas ou pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, em relação ao patrimônio que detenham no país e ao espólio das pessoas citadas anteriormente.

Sobre esse patrimônio incidem as seguintes alíquotas:

- I – para a faixa de patrimônio líquido de valor superior a 12.000 (doze mil) vezes o limite mensal da isenção para pessoa física do imposto de que trata o inciso III do art. 153 da Constituição Federal e igual ou inferior a 20.000 (vinte mil) vezes este mesmo limite, incidirá alíquota de 0,5% (zero vírgula cinco por cento);
- II – para a faixa de patrimônio líquido de valor superior a 20.000 (vinte mil) vezes o limite mensal da isenção para pessoa física do imposto de que trata o inciso III do art. 153 da Constituição Federal e igual ou inferior a 70.000 (setenta mil) vezes o mesmo limite, incidirá alíquota de 0,75% (zero vírgula setenta e cinco por cento);
- III – para a faixa de patrimônio líquido que superar o valor do inciso II deste artigo, incidirá alíquota de 1% (um por cento).

Um ponto desse projeto que merece elogio é que ele trata do patrimônio de pessoas que vivem em sociedade conjugal, considerando o patrimônio delas individualmente, se houver, ou se for o caso pela metade do patrimônio comum, se houver. Por outro lado, não considera a hipótese de que um dos cônjuges não tenha renda e dependa financeiramente do outro.

Assim como o Projeto de Lei Complementar 38/2020, este também visa atender o estado de calamidade pública causado pelo vírus SARS-CoV2, porém com foco em atender as despesas extraordinárias, e como já visto, não merece prosperar, dessa forma, me reporto a toda argumentação destacada no tópico acima nesse sentido a fim de não tornar repetitivo o presente trabalho.

## 4. IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS NO DIREITO COMPARADO

Após análise dos projetos apresentados no Congresso Nacional, é importante tecer considerações sobre a experiência internacional sobre o tema, até porque, como já abordado anteriormente, alguns projetos brasileiros são parcos ou claramente inconstitucionais.

Resta-nos, portanto, tentar adquirir conhecimento das experiências realizadas no exterior para amadurecer a ideia da instituição do IGF no país, visto que se trata de um imposto cujo ideal socioeconômico merece destaque, entretanto tem que ser pensada com muita cautela e parcimônia para que não se torne um verdadeiro confisco. Nesse sentido, é necessário lembrar que alguns projetos apresentaram a proposta de incidirem sobre titularidade de valores baixos, assim como outros em valor bastante elevados, de modo que a incidência do IGF ou poderia se desvirtuar da ideia de grandes fortunas, ou poderia dificultar em muito a incidência, também desvirtuando do propósito do constituinte originário.

### 4.1 Alemanha

Na Alemanha há uma longa tradição envolvendo *Wealth Tax*. A primeira experiência moderna germânica envolvendo Imposto Sobre Grandes Fortunas começou em 1893 quando Reich Alemão instituiu o imposto suplementar ao Imposto de Renda (*Ergänzungssteuer*) Apenas na República de Weimar foi introduzido um imposto sobre a riqueza (*Vermögenssteuergesetz*). No pós-segunda guerra foi instituído outro imposto (*Lastenausgleich*) que tinha como finalidade a redistribuição de renda para os alemães e os etnicamente alemães que perderam suas propriedades durante a guerra.

Mesmo com longa experiência quanto à existência do imposto, em 1996 o Imposto Sobre a Riqueza foi declarado inconstitucional pelo Tribunal Constitucional Federal da Alemanha e, conforme aponta Carvalho Jr.<sup>112</sup>, as principais razões pela qual o TCF decidiu pela inconstitucionalidade são duas:

(...) em primeiro lugar, os ativos imobiliários eram avaliados pelo seu valor cadastral, profundamente defasados, e os ativos financeiros eram avaliados a valores de mercado. Logo, havia uma grande iniquidade horizontal entre os possuidores de riqueza imobiliária e os possuidores de riqueza financeira. Em segundo lugar, a tributação direta por meio do Imposto de Renda e do imposto ocasionaria situações de tributação superior a 50% da renda das famílias ou do lucro de pessoas jurídicas, o que seria considerado inconstitucional. O

---

<sup>112</sup> CARVALHO JR, Pedro Humberto Bruno de. As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional. Nota Técnica IPEA n. 7, 2011. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota\\_tecnica/111230\\_notatecnicadinte7.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadinte7.pdf)>. Acessado em 06/10/2020, p.10.

processo avaliatório é um problema na tributação sobre a propriedade na Alemanha porque o país tem uma Lei geral de avaliações que deve ser aplicada a todos os impostos. Para os imóveis, não há novas avaliações desde a década de 1970.

É bem verdade que após seu julgamento foram majoradas as alíquotas do Imposto de Renda<sup>113</sup> em 3%, alcançando o montante de 45% em relação aos indivíduos que auferem mais de duzentos e cinquenta mil euros por ano e aos casais que ganham mais de quinhentos mil euros ao ano, mas desde então não foi retomado o Imposto Sobre Grandes Fortunas, apesar que existam ainda debates sobre o retorno do mesmo.

Em um *paper* da Comissão Europeia<sup>114</sup> é relatado que um grupo de parlamentares dos partidos verde apresentaram proposta de que poderia elevar o PIB em 4%, ou cem bilhões de euros considerando o ano de 2011 como base. Esse novo imposto teria como alvo qualquer pessoa com fortuna superior a um milhão de euros.

Há também proposta do Partido Social Democratas<sup>115</sup> para reintroduzir o imposto, com expectativa do aumento do PIB alemão em 0,4% por ano, ou dez bilhões de euros por ano considerando o PIB de 2011. Nessa proposta tanto indivíduos quanto corporações seriam contribuintes em 1% desde que a riqueza ultrapasse dois milhões de Euros.

Apesar dos debates acalorados, até o momento da conclusão deste trabalho ainda não houve a retomada de *Wealth Tax* na Alemanha.

## 4.2. Argentina

Na Argentina, vigora desde 1973 o Imposto sobre Bens Pessoais (*impuesto sobre los bienes personales*), que se aplica a pessoas físicas domiciliadas no país quanto às propriedades situadas na Argentina ou pelos bens situados em outro país ou para estrangeiro com propriedades na Argentina no que exceder 305 (trezentos e cinco) mil pesos argentinos.

---

<sup>113</sup> ALBUQUERQUE, Raíssa Carvalho Fonseca e. Da omissão legislativa na instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas Conteúdo Jurídico, Brasília-DF. Disponível em: <https://conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/38477/da-omissao-legislativa-na-instituicao-do-imposto-sobre-grandes-fortunas>. Acesso em: 06/10/2020.

<sup>114</sup> VÁRIOS AUTORES. Taxing Wealth: Past, Present, Future. European Commission, Discussion Paper 003, Caterina Astarita (ed.). 2015, p. 42. Disponível em: <[http://ec.europa.eu/economy\\_finance/publications/eedp/pdf/dp003\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/eedp/pdf/dp003_en.pdf)>. Acesso em 06 de outubro de 2020.

<sup>115</sup> *Ibid.*

Em nota técnica realizada para o IPEA (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada), Carvalho Jr aponta uma interessante tabela<sup>116</sup> que aponta a composição dos bens tributados pelo referido imposto, a seguir:

**Tabela 1**

*Composição dos bens tributados pelo Imposto sobre os Bens Pessoais na Argentina: exercício fiscal 2008.*

<i>Tipo do Bem</i>	<i>Partic. (em %)</i>	<i>Tipo do Bem</i>	<i>Partic. (em %)</i>
Imóveis	39,8	Ações, Títulos e demais Participações Sociais	6,5
Automotores	6,1	Créditos, Obrigações Negociáveis e Debêntures	9,1
Embarcações	0,1	Depósitos em Dinheiro e Dinheiro Efetivo	17,2
Aeronaves	0,1	Bens Móveis, Semimóveis e Pessoais	4,4
Quotas de Empr. de Capital Fechado	12,7	Outros Bens	3,9

Fonte: Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), Argentina

117

Observa-se que quase 40% dos bens tributados são imóveis e ativos financeiros 33%, considerando ações, títulos, participações sociais, créditos, obrigações negociáveis, debêntures e depósitos em dinheiro.

Em 2018, o presidente então Mauricio Macri, com a aprovação da Lei 27.260, reduziu as alíquotas do imposto em diversas gamas: a alíquota na escala mínima agora vigente é de 0,25% a 0,5%, e a máxima de 0,75% a 1,25% ao ano. Ainda, se tratando sobre bens imóveis, contas bancárias, veículos, ações, e qualquer outra propriedade no exterior, a alíquota incidente é de 2,5%.

Para o tributarista César Litvin<sup>118</sup>, tratou-se de uma medida mais política que arrecadatória, visto que se trata de um tributo cuja arrecadação bruta representou apenas 0,3% do PIB e apenas 0,5% do total da arrecadação nacional.

<sup>116</sup> CARVALHO JR, Pedro Humberto Bruno de. As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional. Nota Técnica IPEA n. 7, 2011, p. 20. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota\\_tecnica/111230\\_notatecnicadinte7.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadinte7.pdf)>. Acessado em 06/10/2020.

<sup>117</sup> *Ibid*, p.21.

<sup>118</sup> LITVIN, Cesar. *In*: Bienes Personales: todo lo que hay que saber sobre los cambios de un impuesto que impacta en la clase media y en los que tienen patrimonio en el exterior. Disponível em: <<https://www.infobae.com/economia/2019/12/21/bienes-personales-todo-hay-que-saber-sobre-los-cambios-de-un-impuesto-que-impacta-en-la-clase-media-y-en-los-que-tienen-patrimonio-en-el-exterior/>>. Acessado em 16/10/2020.

Entretanto, o atual presidente Alberto Fernandez, em 2019, a partir da Lei 27.541, denominada de *Ley de Solidaridad Social*, que alterou significativamente o imposto alterando: (i) o critério de vinculação do contribuinte, que deixa de ser “domicílio” e passa a ser “residência”; (ii) aumento da escala geral de alíquotas; e (iii) a delegação ao Poder Executivo Nacional de dois poderes: por um lado, fixar alíquotas diferenciadas mais elevadas para ativos localizados no exterior em até 100% sobre a alíquota máxima prevista para ativos localizados no país e, por outro lado, reduzi-los para ativos financeiros localizados no exterior em caso de repatriação do produto de sua realização.

Atualmente a configuração de alíquotas<sup>119</sup> se encontra nestes ditames abaixo:

Valor total da mercadoria que excede o mínimo não tributável		Val pagar	Mais ele%	Mais de \$ Excedente
Mais de ARS	Para ARS			
0	3.000.000	0	0,50%	0
3.000.001	6.500.000	15.000	0,75%	3.000.000
6.500.001	18.000.000	41.250	1,00%	6.500.000
18.000.001	Em diante	156.250	1,25%	18.000.000

### 4.3 Colômbia

A experiência Colombiana começou em 1986 quando foi instituído o Imposto ao Patrimônio (*Impuesto al Patrimonio*), que estabelecia um imposto progressivo e recorrente sobre o patrimônio de pessoas físicas e jurídicas.

Esse imposto foi extinto em 1991 e reintroduzido em 2003 até 2006 com o objetivo de financiar os gastos do Governo em combate às guerrilhas, mas, apesar de inicialmente ser dotado de curta duração, acabou sendo estendido em duas oportunidades, com alteração de seu móvel, passando a financiar o apoio nas calamidades públicas decorrentes das chuvas, vigorando até 2018.

Conforme trecho da nota técnica elaborada por Carvalho Jr ao IPEA, o *Impuesto al Patrimonio* abocanha alíquota considerável do patrimônio de seus contribuintes, podendo chegar a

<sup>119</sup> MARVAL. Nuevas modificaciones a la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales Disponível em: <<https://www.marval.com/publicacion/nuevas-modificaciones-a-la-ley-del-impuesto-sobre-los-bienes-personales-13490>>. Acessado em 16/10/2020.

quase 5%, além, ainda, de incidir o imposto de renda presumido de capital, que também possui elevadíssima alíquota.

Atualmente, o Imposto de Renda sobre Ganho Presumido de Capital tem alíquota de 14% para uma rentabilidade média estimada de 6% ao ano do patrimônio, dependendo do tipo de ativo, cuja rentabilidade é arbitrada anualmente pelo departamento fiscal. Assim, caso se desconsidere o limite de isenção, o imposto teria uma alíquota efetiva de 0,84% sobre a riqueza líquida. Já o Impuesto al Patrimonio tem alíquotas de 2,4% ou 4,8% sobre o que exceder a US\$ 1,6 milhão e US\$ 2,7 milhões, respectivamente. As duas versões de tributação da riqueza na Colômbia gravam tanto o patrimônio de pessoas físicas quanto o de pessoas jurídicas, no que exceder ao limite de isenção.

Com o término desse prazo de imposto temporário, com a criação do Artigo 292-2 no Código Tributário Colombiano foi criado outro imposto em 2018 como uma extensão ao Imposto de Riqueza, cumulando dois impostos em um só.

#### 4.4 França

Em 1981 foi instituído na França o Imposto Sobre Grandes Fortunas (*Impôt sur les Grandes Fortunes*), que inicialmente incidia sobre todas as pessoas físicas e jurídicas, mas em 1984 foi restrito tão somente ao patrimônio das pessoas físicas. Em 1986<sup>120</sup> o imposto era pago apenas por 0,5% das famílias francesas e então foi abolido pelo novo Parlamento. Em 1988 retornou sobre outro nome o *Impôt Solidarité sur la Fortune* (ISF), nos mesmos moldes da legislação anterior.

Atualmente o ISF possui seis alíquotas progressivas que variam de 0,55% a 1,8% e incidem sobre a riqueza líquida que exceder 800 (oitocentos) mil euros, mas a lei não é tão rígida, oferecendo compensações ao contribuinte, conforme trecho<sup>121</sup>:

Como alívio fiscal, uma vez pago o ISF, sua soma com o Imposto de Renda não pode ser superior a 50% da renda bruta. Outra redução importante é o fato de o imóvel de residência do contribuinte sofrer uma redução de 30% na avaliação, e as demais propriedades, se forem alugadas, entre 20% e 40% de desconto.

Com efeito, verifica-se que o ISF é um tributo complementar, sendo aplicado paralelamente ao Imposto Sobre a Renda das Pessoas Físicas, e evidencia-se que apenas aferir renda não é, por si só, suficiente para demonstração da capacidade contributiva.

---

<sup>120</sup> CARVALHO JR, Pedro Humberto Bruno de. As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional. Nota Técnica IPEA n. 7, 2011, p. 20. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota\\_tecnica/111230\\_notatecnica7.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnica7.pdf)>. Acessado em 06/10/2020.

<sup>121</sup> *Ibid.*

A experiência da França é um dos casos mais polêmicos envolvendo a implementação do *wealth tax*, considerando a enorme fuga de capitais que assolou o país como resposta do contribuinte ao aumento da carga tributária.

Por fim, conforme informação retirada do site do próprio governo francês<sup>122</sup>, que demonstra a origem de suas receitas relativas a impostos no ano de 2010, o ISF é a segunda menor fonte de receitas do governo com impostos, sendo responsável pela arrecadação de quase 4.5 bilhões de euros.

#### 4.5 Suíça

O caso da Suíça é bastante curioso no sentido em que em todas as demais localidades o imposto é concentrado no órgão central federal, enquanto na Suíça compete à municipalidade o *Wealth Tax*.

Como a regulamentação é regional, o imposto é cobrado localmente, variando a alíquota de acordo com cada região. Elas podem variar de 0,2% no cantão de Nidwalden a 1% no cantão de Genebra<sup>123</sup>. Quanto aos residentes que não têm renda ou propriedade em território suíço, esses ficam isentos do Imposto de Renda e do *Wealth Tax*.

#### 4.6 Uruguai

No Uruguai se aplica o Imposto ao Patrimônio (*Impuesto al Patrimonio*) desde 1989 sobre o patrimônio líquido de pessoas física e jurídicas, que ultrapassem o montante de 4.491.000 (quatro milhões, quatrocentos e noventa e um mil) de pesos uruguaios, incidindo alíquotas progressivas que variam de 0,7% a 2,0% para os residentes e 1,5% para os não residentes em uma alíquota fixa.

Outra forma de aplicação do *Wealth Tax* se dá através do desconto de 3,5% sobre aplicações financeiras, realizado pelas próprias instituições financeiras, em aplicações anônimas, fato este que é lícito no país.

---

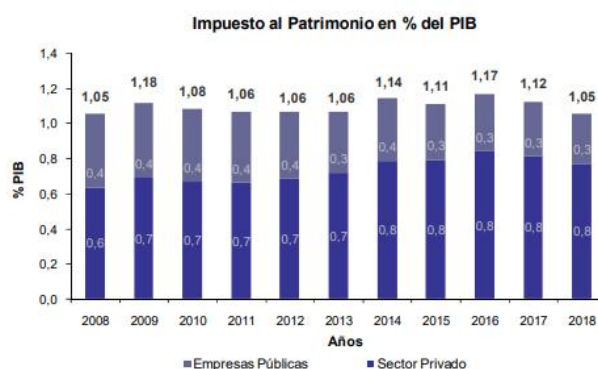
<sup>122</sup> RÉPUBLIQUE FRANÇAISE. Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État – DGFIP. L'annuaire statistique 2010, Graphique 004 – Montant des principales impositions em 2010. Disponível em: <[http://www2.impots.gouv.fr/documentation/statistiques/annuaire2010/graph004\\_2010.htm](http://www2.impots.gouv.fr/documentation/statistiques/annuaire2010/graph004_2010.htm)>. Acesso em 07/10/2020.

<sup>123</sup> CARVALHO JR, Pedro Humberto Bruno de. As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional. Nota Técnica IPEA n. 7, 2011, p. 17. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota\\_tecnica/111230\\_notatecnicadinte7.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadinte7.pdf)>. Acessado em 06/10/2020.



O imposto representou entre 4,1% e 6,5% das receitas do governo<sup>124</sup> entre 1996 e 2010, dos quais 95% corresponderam à tributação do patrimônio de pessoas jurídicas no ano de 2010. A arrecadação cresceu de 3,7 bilhões de pesos uruguaios em 1996 para 09 bilhões em 2010. Porém, considerando-se apenas o total tributado do patrimônio de pessoas físicas, a arrecadação caiu de 624 milhões de pesos para 392 milhões no período.

Entretanto, atualmente houve queda na arrecadação desse imposto medido em relação ao PIB, situando-se em média de 1%, podemos verificar tal fato em dados fornecidos pelo governo uruguaio<sup>125</sup>:



#### 4.7 Thomas Piketty e sua teoria

Em *O Capital no Século XXI*, Piketty<sup>126</sup> afirma que é um fato que há um processo ocorrendo em âmbito mundial, no qual os países emergentes reduzem seus atrasos em relação aos países desenvolvidos e, na visão do autor, o processo está bastante enraizado, ainda que a desigualdade permaneça muito forte.

Para o autor<sup>127</sup> é certo que a renda do trabalho está longe de ser igualmente distribuída, e seria incorreto reduzir a questão da justiça social à da importância relativa da renda do trabalho. Além de fazer parte da nossa modernidade democrática acreditar que a desigualdade na renda oriunda do

<sup>124</sup> CARVALHO JR, Pedro Humberto Bruno de. As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional. Nota Técnica IPEA n. 7, 2011, p. 17. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota\\_tecnica/111230\\_notatecnicadinte7.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadinte7.pdf)>. Acessado em 06/10/2020., p. 22.

<sup>125</sup> URUGUAY. Ministerio de Economía e Finanzas. Dirección General Impositiva. Boletín Estadístico Año 2018, p. 19. Disponível em: <<https://www.dgi.gub.uy/wdgi/afiledownload?2,4,864,O,S,0,35185%3BS%3B1%3B108,>>>. Acessado em 16/10/2020.

<sup>126</sup> PIKKETY, Thomas. O capital no século XXI. Rio de Janeiro: Editora Intrínseca, E-book, p. 105.

<sup>127</sup> *Ibid*, p. 355.

trabalho é uma questão de esforço e/ou mérito individual, e por isso, ela é menos injusta que outros tipos de desigualdade.

Em sua definição<sup>128</sup> a renda deve ser entendida de duas formas, a renda proveniente do trabalho pelo qual o indivíduo receberá um salário e as rendas do capital, que representam o conjunto de rendas recebidas sobre títulos de propriedade deste, independentemente de qualquer trabalho e da denominação jurídica formal, tais como aluguéis, dividendos, juros, royalties, lucros, dentre outros.

A desigualdade resultaria da soma desses dois componentes, isto é, de um lado a desigualdade da renda do trabalho e de outro a desigualdade da renda do capital. Para Piketty<sup>129</sup> quanto mais desigual a distribuição de cada um desses dois componentes, maior será a desigualdade total.

Nesse sentido, Piketty faz uma relevante análise sobre esses dois vetores que compõe a desigualdade:

Quando se analisa a desigualdade da distribuição de renda, é indispensável separar com cuidado as diferentes dimensões e os diversos componentes, por razões normativas e morais (a questão da justificativa da desigualdade é sempre colocada de forma diferente para a renda do trabalho, as heranças e os rendimentos do capital), uma vez que os mecanismos econômicos, sociais e políticos que podem explicar as evoluções observadas são totalmente distintos. No que concerne à desigualdade da renda do trabalho, os mecanismos incluem a oferta e a demanda por qualificações, o estado do sistema educacional, bem como as diferentes regras e instituições que afetam o funcionamento do mercado de trabalho e o processo de formação dos salários.

(...)

Já em relação à desigualdade das rendas do capital, os processos mais importantes são os provenientes da poupança e do investimento, das regras de sucessão e de heranças, do funcionamento dos mercados imobiliários e financeiros<sup>130</sup>.

Ao adentrar mais nessas duas concepções, o autor<sup>131</sup> questiona o motivo pelo qual a desigualdade dos salários é mais ou menos acentuada em diferentes sociedades e em diferentes épocas. Nesse sentido, se apresenta a teoria clássica que responderia a esses questionamentos, considerando o binômio educação e tecnologia, conforme trecho:

A teoria se baseia em duas hipóteses. A primeira é que a remuneração de um indivíduo assalariado é igual à sua produtividade marginal, ou seja, à sua contribuição individual para a produção da empresa ou do setor governamental em que ele trabalha. A segunda é que essa produtividade depende, antes de tudo, da qualificação do indivíduo e das condições de oferta e demanda de qualificações na sociedade considerada.

---

<sup>128</sup> PIKKETY, Thomas. O capital no século XXI. Rio de Janeiro: Editora Intrínseca, *E-book*, p. 356.

<sup>129</sup> *Ibid.*

<sup>130</sup> *Ibid.*, p. 357-358.

<sup>131</sup> *Ibid.*, p. 446.

A principal questão envolvendo a teoria mais clássica é sua simplicidade, apesar de possuir o mérito de enfatizar duas forças sociais e econômicas fundamentais para a determinação da desigualdade dos salários. Em contrapartida, num cenário mais realista, a oferta de qualificação depende especificamente das condições do sistema educacional, de quantas pessoas puderam ou tiveram acesso a determinada carreira, qual seria a qualidade de suas formações e outras inúmeras questões<sup>132</sup>.

Dessa forma, o sistema educacional dependeria das políticas públicas voltadas para o setor, os critérios de seleção, níveis de estudo, financiamento do sistema, custo do aluno para as suas famílias e etc. O progresso tecnológico, por sua vez, depende do ritmo das invenções e de suas implementações e quais demandas irá gerar<sup>133</sup>.

Por fim, sobre esse tema de desigualdade relacionada ao trabalho, Piketty conclui que:

No longo prazo, a melhor maneira de reduzir as desigualdades do trabalho, além de aumentar a produtividade média da mão de obra e o crescimento global da economia, é sem dúvida investir na formação. (...) de forma mais ampla em qualificação profissional e superior e aumentassem o acesso à educação, essa seria, sem sombra de dúvida, a política mais eficaz para elevar os salários baixos e médios e diminuir a parcela do décimo superior tanto na massa salarial como na renda total.<sup>134</sup>

Quanto à desigualdade relacionada ao capital, Piketty aduz que:

Sabemos agora que a importância global do capital neste início de século XXI não é muito diferente do que no século XVIII. Somente a forma mudou: se antes o capital era fundiário, ele tornou-se imobiliário, industrial e financeiro. Sabemos também que a concentração da riqueza permaneceu muito alta, ainda que bem menos extrema do que era há um século e nos séculos anteriores. A metade mais pobre da população continua sem posses, mas hoje existe uma classe média patrimonial que detém entre um quarto e um terço da riqueza, e os 10% mais ricos não possuem mais do que dois terços, em vez dos nove décimos de antigamente<sup>135</sup>.

Ainda argumenta que quando o rendimento do capital considerando por longo período possui taxa de crescimento muito mais alta que o patrimônio gerado pelo trabalho, deste modo, é quase inevitável que a herança predomine em relação à poupança, que são os patrimônios originados no presente<sup>136</sup>.

---

<sup>132</sup> PIKKETY, Thomas. O capital no século XXI. Rio de Janeiro: Editora Intrínseca, *E-book*, p. 447.

<sup>133</sup> *Ibid*

<sup>134</sup> *Ibid*, p. 448-449.

<sup>135</sup> *Ibid*, p. 561.

<sup>136</sup> *Ibid*, p. 563.

Seguindo toda essa estrutura de pensamento do combate à desigualdade, Piketty defende que em matéria tributária a mais importante criação do Século XX foi a criação e o desenvolvimento do Imposto Progressivo Sobre a Renda. No entendimento do autor, essa instituição desempenhou um importante papel na redução da desigualdade ao longo de todo o século passado, mas que hoje está seriamente ameaçada pelas forças da concorrência fiscal entre os países, além de ter sido implantada em regime de urgência, deixando pouco espaço para discussões acerca de seus conceitos e abrangências. A mesma conclusão se aplicaria ao Imposto Progressivo Sobre as Heranças, que na opinião do autor é a segunda inovação mais importante do século XX em matéria tributária<sup>137</sup>.

A teoria de Thomas Piketty<sup>138</sup> ganha forma quando o mesmo aduz que a tributação mundial sobre a riqueza não é uma faculdade, mas sim uma necessidade para regular o capitalismo patrimonial globalizado. Essa proposição surge quando o mesmo pensa na ideia de reatualização de duas instituições fundamentais, o Estado social e o Imposto Progressivo Sobre a Renda.

A proposta de uma tributação mundial seria uma resposta da democracia ao capitalismo na retomada do controle financeiro globalizado neste século. Para isso, será necessário o uso de novos instrumentos adaptados aos novos desafios. O instrumento concebido por Piketty seria um imposto progressivo em escala mundial sobre o capital, acompanhando de grande transparência financeira internacional<sup>139</sup>.

Apesar de considerar extremamente necessário, o economista percebe que trata-se de uma utopia, pois seria extremamente improvável que as nações do mundo pudessem concordar com a ideia de estabelecer uma tributação aplicável a todas as fortunas do mundo para, depois, distribuir igualmente a receita entre os países. Apesar de ter noção de que isso seria quase impossível, Piketty reafirma que se trata do modelo ideal<sup>140</sup>.

Superada essa breve digressão feita pelo autor e retornando o foco para sua teoria, Piketty conclui que esse instrumento modificador seria um imposto progressivo e anual, arrecadado sobre o capital individual, ou seja, sobre o valor líquido dos ativos controlados por cada indivíduo<sup>141</sup>.

---

<sup>137</sup> PIKETY, Thomas. O capital no século XXI. Rio de Janeiro: Editora Intrínseca, *E-book*, p. 728.

<sup>138</sup> *Ibid*, p. 758.

<sup>139</sup> *Ibid*.

<sup>140</sup> *Ibid*, p. 760.

<sup>141</sup> *Ibid*, p. 761.

## 5. CONSIDERAÇÕES SOBRE A IMPLEMENTAÇÃO DO IGF

Ao analisarmos o Código Tributário Nacional, podemos verificar que nenhum artigo faz menção ao termo “fortuna”, somente no Código Civil este é mencionado, no seu art. 1.746<sup>142</sup>, ao determinar que fortuna seria algo análogo ao conjunto de bens e patrimônio.

Dessa forma, não é claro o que seria uma “grande fortuna”, se nem mesmo possuímos uma definição expressa de fortuna. Ora, fortuna lexicamente analisando remete à ideia de riqueza, então o que poderia ser uma “grande fortuna”?

Nesse sentido, Ives Gandra<sup>143</sup> afirma que o imposto já possui um problema quanto à sua nomenclatura, pois se incidisse apenas sobre “grandes fortunas” não seria efetivo, mas, por outro, lado, se incidisse sobre “riquezas normais”, seria inconstitucional, conforme trecho de artigo:

O próprio nome do imposto é curioso. O imposto incide sobre "grandes fortunas". Uma "grande fortuna" é mais do que apenas uma "fortuna". Já "fortuna" é maior do que "riqueza". Ora, se o tributo incidisse apenas sobre grandes fortunas, deixando de fora "fortunas normais" e "riquezas normais", poucos seriam os contribuintes sujeitos a ele. E, se viesse a incidir sobre qualquer valor de expressão, fora daquilo que, pelos padrões econômicos, constitui uma "grande" (o adjetivo é relevante na lei) "fortuna", seria inconstitucional.

Ainda nessa discussão, Marcelo Cid Heráclito discorre que deve ser feita a diferenciação da “grande fortuna” dos bens produtivos e dos bens improdutivos, visto que a tributação dos investimentos improdutivos não seria justificável e acarretaria o desestímulo aos titulares, veja-se:

Outro aspecto diz respeito à necessidade de a lei estabelecer diferenças entre a grande fortuna representada por bens produtivos ou por bens improdutivos. Não seria economicamente justificável tributar a grande fortuna representada por investimentos produtivos de grande alcance social. O imposto que incidir sobre a fortuna representada por participações acionárias em empresas siderúrgicas, hidrelétricas, portuárias, aeroportuárias, telefônicas, automotivas, têxteis, entre outras, desestimulará, sem dúvida, a ampliação e a própria manutenção dos investimentos nessas atividades. E pode inclusive induzir os titulares dessas ações a transferir para outros países os estabelecimentos sob seu controle acionário. Portanto, além de não estimular a criação de empregos, o Imposto sobre Grandes Fortunas certamente importará na redução deles.

---

<sup>142</sup> BRASIL. Presidência da República. Código Civil, 2002. “Art. 1.746. Se o menor possuir bens, será sustentado e educado a expensas deles, arbitrando o juiz para tal fim as quantias que lhe pareçam necessárias, considerado o rendimento da fortuna do pupilo quando o pai ou a mãe não as houver fixado”.

<sup>143</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. O imposto sobre grandes fortunas. Jus Navigandi, Teresina, ano 13, nº 1697, 23 fev. 2008. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/10977>>. Acessado em 07/10/2020.

Sob essa ótica, Leandro Paulsen<sup>144</sup> discorre que o IGF só poderá alcançar os patrimônios realmente muito diferenciados, em razão de seu elevadíssimo valor, dessa forma, a lei complementar terá o dever de se manter adstrita a tal conceito.

Conforme visto anteriormente, alguns projetos de lei apresentados no Congresso Nacional estabeleceram como possuidores de “grande fortuna” os indivíduos com renda calculada a partir de múltiplos da faixa de isenção do imposto de renda ou do salário mínimo. Por outro lado, diversos projetos de lei consideraram um valor fixo, sem apresentar quaisquer critérios ou estudos técnicos que corroborassem com o valor apontado, o que por sua vez, pode incorrer em arbitrariedades, visto que alguns destes determinam valores de até R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais).

Nesse sentido, é necessário verificar as considerações de Everardo Maciel<sup>145</sup>, ex-secretário da Receita Federal do Brasil, em um artigo de autoria do mesmo para o jornal Estadão, no qual defende que o IGF é incompatível com seu objetivo fim, pois, em síntese, desestimularia a poupança e constituiria um caso de pluritributação, uma vez que o patrimônio já é tributado por imposto próprio.

Há de se considerar que em diversos projetos apresentados no curso desse estudo, a fixação de incidência seria patrimônio superior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais), o que causaria um enorme problema ante a explosão de preços de imóveis urbanos em algumas cidades brasileiras. Com efeito, o IGF converteria parte significativa da classe média de grandes centros urbanos em contribuintes, mesmo que não tenha ocorrido um aumento de sua renda líquida.

Também devemos considerar que o Brasil é um país de proporções continentais e que há uma enorme variação de preço de imóvel, custo de vida, salários e demais questões que compõe o cotidiano, entre cidades do país. O valor de um imóvel de classe média no Rio de Janeiro, por exemplo, pode corresponder ao valor de três imóveis em diversa região, o que não parece ser justo e nem condiz com a ideia que originou o IGF. Pelo contrário, vai em sentido diametralmente oposto, pois um apartamento localizado em um bairro de classe média não parece configurar uma “grande fortuna”.

---

<sup>144</sup> PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado e ESMAFE, 2004, p. 332.

<sup>145</sup> MACIEL, Everardo. Os direitos humanos e o imposto sobre grandes fortunas. Disponível em: <<https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,imposto-sobre-grandes-fortunas-imp-,576354>>. Acesso em 09/10/2020.

Outro ponto que também merece atenção, e que é abordado pelo autor<sup>146</sup> do artigo é: muitas pessoas optaram por constituir fundos financeiros para custear sua aposentadoria. Como ficariam essas pessoas? Dentre os valores constitucionalmente almejados, não parece existir algum que seja favorável a considerar “grande fortuna” um fundo de aposentadoria, ou que legitime a tributação mais elevada do mesmo.

Ives Gandra conclui que as vantagens do tributo são duvidosas, pois os países que adotaram o tributo logo trataram de descontinuí-lo ou de mitigá-lo.

As vantagens do tributo são duvidosas: a de que promoveria a distribuição de riquezas é atalhada pelo fato de que poucos países que o adotaram e terminaram por abandoná-lo ou reduzi-lo a sua expressão nenhuma; a de que desencorajaria a acumulação de renda, induzindo a aplicação de riqueza na produção, que seria isenta de tributo, leva a ferir o princípio da igualdade, possibilitando que os grandes empresários estivessem a salvo da imposição; a de que aumentaria a arrecadação do Estado não leva em conta a possibilidade de acelerar o processo inflacionário por excesso de demanda.

(...)

Não sem razão, sabiamente, a esmagadora maioria dos países não o adotou. Os que o adotaram, criaram tantas hipóteses de exclusão que, ao longo do tempo, deixou de ter qualquer relevância. É que o volume da arrecadação termina por não compensar o custo operacional de sua administração fiscalização e cobrança. Em outras palavras, é um tributo rejeitado no mundo. Tributar a geração de riquezas, na sua circulação, os rendimentos ou lucros é muito mais coerente e justo do que pretender ainda tributar o resultado final daqueles fatos geradores já incididos<sup>147</sup>.

Sendo assim, iremos abordar abaixo as problemáticas mais recorrentes envolvendo a possível implementação do IGF, algumas já citadas anteriormente ao decorrer do presente estudo, e outras não menos importantes que merecem destaque.

## **5.1 Elisão fiscal, redução no crescimento econômico e a fuga do capital**

Como visto anteriormente, o IGF se sujeita ao princípio da noventa, ou seja, após a publicação da lei complementar que instituiria o imposto, o Fisco teria que respeitar 90 (noventa) dias para que de fato realize a cobrança do imposto. Nesse sentido, muitos acreditam, que um dos resultados práticos de imediato que se verificaria seria o crescimento e praticamente o estímulo à elisão fiscal e a fuga de investidores e capitais do Brasil.

---

<sup>146</sup> MACIEL, Everardo. Os direitos humanos e o imposto sobre grandes fortunas. Disponível em:

<<https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,imposto-sobre-grandes-fortunas-imp-,576354>>. Acesso em 09/10/2020.

<sup>147</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. O imposto sobre grandes fortunas. Jus Navigandi, Teresina, ano 13, nº 1697, 23 fev. 2008. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/10977>>. Acessado em 07/10/2020.

Para Ricardo Alexandre<sup>148</sup>, elisão fiscal deve ser entendida como:

Existem meios diversos de se fugir da tributação. Tradicionalmente, o critério mais adotado pela doutrina para classificar tais meios toma por base a licitude da conduta. Assim, quando o contribuinte usa de meios lícitos para fugir da tributação ou torná-la menos onerosa, tem-se, para a maioria da doutrina a elisão fiscal.

(...)

A elisão fiscal é a conduta consistente na prática de ato ou celebração de negócio legalmente enquadrado em hipótese visada pelo sujeito passivo, importando isenção, não incidência ou incidência menos onerosa do tributo. A elisão é verificada, no mais das vezes, em momento anterior àquele em que normalmente se verifica o fato gerador. Trata-se de planejamento tributário, que encontra guarida no ordenamento jurídico, visto que ninguém pode ser obrigado a praticar negócio da maneira mais onerosa.

É de conhecimento público que o Brasil sofre muito com evasão fiscal, perdendo montantes consideráveis em impostos. Se, por ora, o fisco perde em muito na sua arrecadação, como ficaria então após os contribuintes serem estimulados a buscarem meios de proceder com a elisão fiscal? Isso sem se considerar os custos ao erário para a fiscalização e efetivação do referido imposto.

De encontro a isso, é importante levar em conta o que foi discutido nas primeiras assembleias em que se discutiu a implantação do IGF, tal como se reflete no discurso proferido na Câmara dos Deputados, pelo Deputado Francisco Dorneles, que expôs o seguinte:

Do ponto de vista fiscal a sua arrecadação não compensaria o elevado custo administrativo e a complexidade dos seus controles. A administração do imposto sobre grandes fortunas mediante controle severo de todos os ativos das pessoas físicas é difícil e improfícua. Pode, inclusive, o custo de sua administração ser mais elevado que o produto da arrecadação. Do ponto de vista funcional ou econômico, o imposto sobre grandes fortunas não alcança seus objetivos. Ele não é indutor de poupança nem produtor de riqueza, não é disseminador de rendas nem redutor de pobreza. Caso seja elevado, os contribuintes abandonarão os ativos que constituem a sua base de cálculo direcionando-os para ativos poucos perceptíveis ou ocultos. Caso reduzido, sua criação será totalmente inócua. Do ponto de vista da justiça fiscal, No Brasil já existe o imposto de renda e cinco impostos sobre o patrimônio que podem ser utilizados com essa finalidade. O imposto sobre grandes fortunas, pelas suas características próprias e seus elementos constitutivos, poderá quando muito penalizar alguns ricos, mas não produzirá resultado algum para melhorar a vida dos pobres. Sob o aspecto da isonomia pode ainda ser dito que o imposto sobre grandes fortunas atingirá exclusivamente os contribuintes cujo patrimônio seja ostensivo e integrado no sistema produtivo e que nada fizeram para subtrai-lo do conhecimento da sociedade ou do fisco. (DEPUTADO FRANCISCO DORNELES (PFL/RJ), EM ABRIL DE 1991, EM DISCURSO PROFERIDO NA CÂMARA DOS DEPUTADOS, CRITICANDO O IMPOSTO).

Em consultoria legislativa acerca do imposto sobre grandes fortunas e fuga de capitais, realizada em 2015, o consultor<sup>149</sup> da Câmara dos deputados afirma que a instituição do IGF pode afetar o crescimento econômico, bem como que a arrecadação do imposto não é acompanhada por

---

<sup>148</sup> ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário. 11 ed. Salvador: Editoria JusPodivm, 2017, pg. 341.

<sup>149</sup> SILVA, Jules Michelet P. Q. Imposto sobre grandes fortunas, fuga de capitais e crescimento econômico. Brasília: Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados, 2015.



uma redução do crescimento econômico, devendo pensar na intervenção do IGF na economia levando em conta os prejuízos que ele estaria apto a causar, das seguintes formas:

- I. O imposto sobre a riqueza reduz a rentabilidade do patrimônio do contribuinte, de modo que ele reduz a propensão à poupança na medida da elasticidade dessa poupança. Uma elasticidade positiva implica que o tributo sobre a riqueza poderia resultar em menor poupança doméstica.
- II. O imposto sobre a riqueza também pode afetar o crescimento econômico pela via de reduzir a propensão à assunção de riscos pelos agentes econômicos. Embora haja poucos estudos empíricos sobre a relação entre assunção do risco e o crescimento econômico, o autor pondera que um imposto sobre a riqueza pode afetar a propensão à assunção de risco em virtude da menor rentabilidade que provoca.
- III. O modelo específico do imposto sobre a riqueza adotado pode encorajar o investimento baseado somente em diferenciais tributários em detrimento daquele baseado em genuínas forças do mercado. Assim, o tributo sobre a riqueza pode direcionar recursos produtivos para atividades socialmente improdutivas. É dizer: o IGF reduziria a neutralidade tributária do sistema, de modo a influenciar mais as decisões dos agentes econômicos que as forças do mercado.

Por fim, mas não menos importante, senão a questão mais importante que envolve instituição do IGF é a transferência de bens para o exterior. Em outra consultoria à Câmara dos Deputados, os consultores legislativos<sup>150</sup> afirmam que a inserção do IGF sobre o determinado Sistema Tributário gera uma evidente tendência de fuga de ativos para outros países, movendo seus ativos para sistemas tributários com alíquotas menores.

Ora, se o Brasil busca remunerar o capital financeiro com uma das maiores taxas de juros do mundo, justamente para atrair capitais estrangeiros, por oferecer alta rentabilidade e liquidez, conforme se extrai da Nota Técnica 19 do SINDIFISCO<sup>151</sup>, seria um enorme contrassenso o país implementar um imposto que poderia prejudicar uma política econômica. Nesse sentido, é importante observar que o SINDIFISCO considera que a fuga de capitais não configura um argumento válido no caso brasileiro, pois as condições de rentabilidade ao capital estrangeiro continuariam vantajosas.

Em sentido contrário entende Hugo de Brito Machado<sup>152</sup>, ao afirmar que:

Tais argumentos são falaciosos. É certo que sem alterações legislativas capazes de restringir certas práticas evasivas – como é o caso da escandalosa utilização de empresas off shore – muita evasão poderá ocorrer. Entretanto, é perfeitamente possível, com alterações legislativas relativamente simples, colocar a possibilidade de evasão em limites toleráveis.

---

<sup>150</sup> ARAUJO, José Evande C; SILVA, Jules Michelet P. Q. Medidas antielisivas na instituição e cobrança do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF). Brasília: Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados, 2015.

<sup>151</sup> SINDIFISCO. Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil. Imposto sobre Grandes Fortunas Uma Oportunidade de Maior Justiça Tributária. Nota Técnica nº 19. Brasília, 2010. Disponível em <[https://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=8085:-sp-1109151603&catid=76&Itemid=172](https://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=8085:-sp-1109151603&catid=76&Itemid=172)> Acessado em 09/10/2020.

<sup>152</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Constitucional Tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 346.

A contra argumentação dos que são a favor da implementação do IGF se pauta exatamente nesse cerne de que o Estado deveria impor alterações legislativas contra eventuais elisões fiscais e fuga do capital, entretanto nada impede a realização do planejamento tributário eficiente, pelo qual ocorre, por exemplo, a transferência de bens da pessoa física para a jurídica, ou a criação de uma pessoa jurídica com patrimônio familiar, ou até mesmo, a transferência de bens na pessoa jurídica para filhos, de forma a desconcentrar o patrimônio de uma só pessoa.

Sob essa ótica cabe ressaltar que, caso haja implementação do imposto, deve haver observância do art. 23, II, CRFB/1988, o qual confere proteção aos documentos, obras e outros bens de valor histórico, artístico e cultural, bem como a proibição à evasão de obras de arte e de outros bens de valor histórico artístico ou cultural, como dispõe o inciso III do mesmo artigo. Por outro lado, essa isenção pode fazer parte do planejamento tributário citado acima, visto que as obras de arte são uma fonte segura de investimento e altamente rentáveis pela sua valorização.

Ademais, em experiências internacionais, tais como a França, o Imposto Sobre a Fortuna proporcionou ao governo, entre 1998 e 2006, cerca de 2,6 bilhões de euros por ano, mas custou ao país mais do que 125 (cento e vinte e cinco) bilhões de euros em fuga de capitais, ou seja, a fuga de capitais anual (cerca de 15 bilhões de euros/ano) foi muitíssimo maior que a receita naquele período, afirma Eric Pinchet<sup>153</sup>.

Ainda nesse sentido, Marcelo Heráclito, cita em sua obra pertinente fala de Francisco Dornelles a esse respeito:

“o Brasil não deve ignorar a experiência de outros países que, depois de haverem adotado, rejeitaram o imposto ou que, depois de o haverem considerado longamente, com estudos profundos e bem fundamentados, optaram por recusá-lo”.

Dessa forma, é muito arrogante simplesmente afirmar que a situação econômica do Brasil continuaria atrativa, pelo raso argumento de que se oferece alta rentabilidade e liquidez e fácil conversibilidade para investimentos estrangeiros. Veja, se analisarmos toda a instabilidade política que o Brasil vive, é evidente que o mercado brasileiro pode deixar de ser sim uma opção para possuidores das grandes fortunas, inclusive dados recentes do Banco Central<sup>154</sup> mostram que houve

---

<sup>153</sup> PINCHET, Eric; *In*: QUEIROZ, Marcelo Cid Heráclito. O Imposto sobre grandes fortunas. Editora Lacre. *E-book*. p 25.

<sup>154</sup> O GLOBO. Brasil vive fuga recorde de investidores estrangeiros e, questão ambiental pode piorar quadro. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/economia/brasil-vive-fuga-recorde-de-investidores-estrangeiros-questao-ambiental-pode-piorar-quadro-24654959>>. Acesso em 16/10/2020.

a saída de capital estrangeiro da bolsa brasileira no valor de US\$ 87,3 bilhões de dólares somente neste ano.

## 5.2 A pluritributação

Outra das maiores críticas feitas ao imposto é a incidência cumulativa de impostos com o IGF, mais precisamente do Imposto de Renda. Para autores como Martins e Locatelli<sup>155</sup>, em síntese, todas as relações socioeconômicas que ocorrem no Brasil são tributáveis, razão pela qual a implementação do IGF geraria a bitributação.

Nesse sentido, verifica-se que o contribuinte já realiza o pagamento de impostos sobre a propriedade, tais como o, IPTU, IPVA e ITR, além de recolherem o IR, e caso possuam valores investidos na poupança, ainda pagariam o IOF para aplicações financeiras de curto prazo e novamente o IR na fonte sobre os rendimentos acumulados no período de aplicação.

Em sentido contrário, Hugo de Brito Machado<sup>156</sup> afirma que muitas riquezas foram acumuladas em outros impostos pagos, e que muitos desses patrimônios não geram rendas tributáveis ou que não são declarados em sua totalidade.

Conforme nota técnica do SINDIFISCO, de acordo com as propostas legislativas apresentadas, não se comprovaria o entendimento exposto anteriormente, na seguinte forma:

Uma das críticas mais freqüentes ao IGF é a de que ele conflitaria com outros impostos, incidindo sobre bases iguais. A análise das propostas legislativas sobre o imposto mostrou que este problema é facilmente evitado excetuando-se do valor a pagar do IGF o valor efetivamente pago de tributos como o ITR, ITBI, ITCMD, IPTU e IPVA, incidentes sobre bens constantes na declaração de rendimentos<sup>157</sup>.

No mesmo sentido de ser possível afastar a pluritributação, verifica-se na nota técnica do IPEA:

Contribuintes cuja riqueza líquida no exterior já seja tributada podem estar sujeitos a dupla tributação. A dupla tributação pode ser eliminada, quer por desconto unilateral ou por tratados

---

<sup>155</sup> MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva; LOCATELLI, Soraya David Monteiro. O Imposto sobre Grandes Fortunas. Revista tributária e de finanças públicas. Porto Alegre, n. 26, jun. 2011. ISSN: 1516-2711.

<sup>156</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Constitucional Tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 246.

<sup>157</sup> SINDIFISCO. Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil. Imposto sobre Grandes Fortunas Uma Oportunidade de Maior Justiça Tributária. Nota Técnica nº 19. Brasília, 2010. Disponível em < [https://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=8085:-sp-1109151603&catid=76&Itemid=172](https://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=8085:-sp-1109151603&catid=76&Itemid=172) > Acessado em 09/10/2020.

fiscais. Por exemplo, em tratados, bens imóveis são normalmente tributáveis no país em que está situado o imóvel. Uma dificuldade importante em confiar em tratados é que há relativamente poucos países que cobrem impostos sobre riqueza líquida.

Dessa forma, percebemos que de fato haveria uma pluritributação com a eventual implementação do IGF, o que foi reconhecido pelo próprio SINDIFISCO, ocorre que os Projetos de Lei mais atuais buscam resolver essa problemática, entretanto isso não se dá em sua totalidade. Assim, no momento em que nos encontramos, essa questão é sim um entrave, entretanto, pode vir a tornar-se um aspecto a ser trabalhado e superado através da melhoria na apresentação dos Projetos de Lei, ou na eventual regulamentação do tributo, caso seja efetivamente implementado

### **5.3 A necessidade de um complexo aparato administrativo e fiscalizatório**

Em nota técnica do SINDIFISCO, há relatos de que as experiências internacionais demonstram que é possível ter um controle anual de rendimentos, que permitam por em prática a aplicação do IGF, como se observa:

As experiências internacionais demonstram que é possível um controle anual e atualizado de todo o patrimônio declarado pelos contribuintes. Assim como o IRPF é processado, o IGF também o seria, gerando um banco de dados de informações estatísticas que permitiram aos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil o controle e acompanhamento, para efeitos de fiscalização, do patrimônio declarado e da sua evolução. O trabalho fiscal, promovendo o cruzamento de dados entre declarações permitiria também a identificação de movimentações patrimoniais suspeitas, ou seja, daqueles contribuintes que, na tentativa de fraudar o fisco, tentassem transferir seu patrimônio para outrem. Atualmente, controle semelhante é possível para efeitos de fiscalização do imposto incidente sobre os ganhos de capital com a alienação de bens e direitos. Os cartórios informam ao fisco, anualmente, os registros de imóveis. O cruzamento destas informações com o patrimônio declarado e com o valor do imposto permite identificar os casos sujeitos ao recolhimento e não submetidos à tributação, aplicando-lhes as sanções legais e tributárias cabíveis. As doações entre terceiros também constam da declaração do IRPF e estão sujeitas a controle semelhante. O mesmo procedimento pode ser adotado em relação ao IGF. Se é possível com o IRPF, também o será para o IGF<sup>158</sup>.

Analisando o conteúdo desse parecer, parece rasa e simplista a proposta do SINDIFISCO, pois se já a evasão fiscal ocorre em larga escala com o IR, que é um imposto implementado no país há anos e que demanda uma certa estrutura, o que deve ser dito de um imposto novo que virá taxando “grandes fortunas”, que provavelmente envolverá uma maior gama de documentos a serem considerados e revisados.

---

<sup>158</sup> SINDIFISCO. Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil. Imposto sobre Grandes Fortunas Uma Oportunidade de Maior Justiça Tributária. Nota Técnica nº 19. Brasília, 2010. Disponível em: <[https://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=8085:-sp-1109151603&catid=76&Itemid=172](https://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=8085:-sp-1109151603&catid=76&Itemid=172)> Acessado em 09/10/2020.

Em sentido contrário ao trecho do parecer destacado, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), em sua publicação *The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD* <sup>159</sup>, aduz que os principais fatores que levaram a revogação dos Impostos Sobre Grandes Fortunas em países estrangeiros foram os custos para a eficiência da fiscalização e da arrecadação, bem como a fuga de capitais, o que gerou questionamentos se de fato a implementação era benéfica considerando a receita obtida para o Estado, uma vez que se também foi comprovada que a tributação é onerosa e pouco eficiente do ponto de vista arrecadatário, conforme debatido anteriormente no Capítulo 4.

#### **5.4 O Imposto Sobre Grandes Fortunas como fim para distribuição de rendas**

Conforme consolidado ao longo do presente trabalho, vimos que o tributo não possui mera função arrecadatória, este deve ser utilizado pelos Estados com finalidade de promover o desenvolvimento social e diminuir as desigualdades sociais através da redistribuição de riquezas, e enfim alcançando a tão comentada justiça fiscal.

Por outro lado, cabe ressaltar que não deve haver vinculação a qualquer causa, mesmo de grande alcance social, visto que é vedado pela Constituição Federal, fato o que vem ocorrendo nos últimos dois Projetos de Lei Complementar propostos no Senado.

Marcelo Heráclito<sup>160</sup>, nesse diapasão, aduz que a aprimoramento desses recursos depende da eficiência da ação do Estado, da transparência do uso dos recursos públicos e, principalmente, da erradicação da corrupção na Administração Pública que, por sua vez, realiza o desvio da verba pública de maneira ilícita.

Já Francisco Dornelles<sup>161</sup>, ex-ministro da Fazenda, faz brilhante observação sobre o uso do IGF como causa social, “do ponto de vista funcional ou econômico, o imposto não alcança seus objetivos. Ele não é indutor de poupança, nem produtor de riqueza, não é disseminador de rendas, nem redutor de pobreza”.

---

<sup>159</sup> OECD (2018). *The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD*, OECD Tax Policy Studies, No. 26, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <<https://dx.doi.org/10.1787/9789264290303-en>> Acesso em 16/10/2020.

<sup>160</sup> QUEIROZ, Marcelo Cid Heráclito. O Imposto sobre grandes fortunas. Editora Lacre. *E-book*, p. 36.

<sup>161</sup> *Ibid*, p. 57.

## CONCLUSÃO

O presente estudo buscou analisar desde a concepção filosófica contida sobre o viés da justiça distributiva e seus parâmetros que se guiam por trás do imposto, até as consequências práticas na hipótese que alguma lei complementar em trâmite, ou até mesmo uma nova proposta venha a ser implementada e o Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil venha a ser regulado, na forma do artigo 153, VII, CRFB/1988.

É indiscutível que a justiça fiscal e a função social do tributo são causas que merecem destaque, e coadunam os valores contidos nos preceitos constitucionais, de igualdade não só perante a lei, no que toca a sua aplicação, mas também como na equidade na formulação das leis, de modo que estas sejam pensadas com a finalidade de dirimir as históricas desigualdades sociais, seguindo os princípios distributivos de rendas.

Pode se afirmar que o Direito na qualidade de um produto social também tem poder de alterar a realidade em que ele habita, não podendo ser reduzido a apenas uma carta de preceitos. Ele contém valores aceitos por essa sociedade e, salvo melhor juízo, não é concebível que exista uma sociedade que não reflita nas melhores formas em que possam ser realizadas o combate à desigualdade não somente social, mas em outras áreas que não cabem discussão neste estudo.

Assim, o combate à má distribuição de renda que ocorre em todo território nacional é relevante e deve sempre ser uma finalidade do Estado Democrático de Direito. Entretanto, ao discorrer desse trabalho e ao analisar os Projetos de Lei apresentados, verifica-se que a proposição do IGF se apresenta numa expressão vazia e de cunho, muitas vezes, meramente político.

Veja, são apresentados Projetos de Lei com um apenas parágrafo, sem embasamento ou algum um tipo de parecer técnico, o que nos leva a pensar que foi proposto apenas para ceder a uma pressão popular a fim de ganhar futuros votos. Ou até mesmo projetos com alíquotas fixas sem corroboração do porquê aquele valor constituiria uma “grande fortuna”, assim, tributar pelo mero ato de tributar também não faz sentido algum.

Ademais, mesmo que o imposto fosse instituído, o que garantiria que ele fosse destinado à redistribuição de renda? A própria Constituição não admite a vinculação do imposto a qualquer causa social. Então, os que de fato buscam a justiça fiscal ficariam à mercê do Estado para que este cumprisse com a função social do tributo. E, é de notório conhecimento que a distribuição de recursos

é realizada de forma irregular e escassa, tanto que o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) diversas vezes divulgou que o Brasil é o país que pior proporciona o retorno em serviço público à sociedade do mundo.

Por outro lado, a instituição do IGF em si traz problemas, por questões bastante óbvias, visto que o imposto não atingiria tão somente as “grandes fortunas”, afinal, se assim fosse, o número de contribuintes seria consideravelmente baixo, não dando o retorno arrecadatário esperado aos cofres públicos e muito possivelmente gerando o déficit fiscal, pois será necessária a movimentação de considerável aparato estatal para sua regulamentação, fiscalização e cobrança.

É certo que os alvos do tributo não seriam apenas as “grandes fortunas”, tal como consta na sua nomenclatura, mas apenas riquezas. Esse fato fica evidenciado quando consideramos as propostas de lei complementar e os seus respectivos fatos geradores.

Dessa forma, não parece ser justo que um indivíduo acabe esvaziando seu patrimônio por não suportar a incidência do determinado imposto, o que configuraria no efeito de confisco, que, por sua vez, é expressamente vedado pela Constituição Federal.

Nesse sentido, deve-se registrar que há uma enorme discrepância entre algumas propostas, de modo que para alguns dos legisladores “grandes fortunas” podem corresponder a um imóvel localizado em um bairro de classe média em alguns centros urbanos, como São Paulo e Rio de Janeiro, como para outros “grandes fortunas” seriam valores consideravelmente elevados, esvaziando a base de contribuintes e a *ratio* do próprio imposto.

Destarte, como já dito anteriormente, a simples e rápida leitura das propostas apresentadas até então, nos denota o fato de não houve nenhuma discussão sobre os efeitos e alcances do IGF, mas sim uma ânsia de tributar. É bem verdade que esse ímpeto de propor a instituição de um imposto que durante anos não foi regulamentado, sem considerar seus reflexos ou realizar um estudo de caso, só acabaria por violar os direitos de seus contribuintes.

Para tanto, é relevante para esse estudo considerar também a experiência internacional com os *Wealth Taxes*, principalmente para estabelecer parâmetros com a realidade brasileira.

Ocorre que a experiência internacional demonstrou que a implementação do imposto não atingiu o resultado pretendido, uma vez que a maioria dos países não adotou esse tipo de imposto, e

os que adotaram acabaram optar por descontinuí-lo, ou, ainda, criaram uma série de excludentes, de modo que este perdeu sua relevância e incidência, passando a ser limitada a pouquíssimos bens.

Devemos considerar também, para fins argumentativos, o exemplo da Alemanha, que instituiu um imposto análogo ao IGF e o mesmo foi considerado inconstitucional pelo Tribunal Federal Constitucional Alemão sob o fundamento de que a soma do imposto análogo ao IGF com o Imposto de Renda não poderia ser maior do que a metade da renda total do contribuinte e, assim, seria confiscatório. Ora, se o país no qual influenciou diversos ramos que compõe o nosso ordenamento jurídico, merecendo foco o Direito Constitucional, considerou o imposto como inconstitucional, o que deve ser dito no caso brasileiro?

Entretanto, também é essencial considerar os custos arrecadatários que o IGF importaria aos cofres públicos, primeiro no que concerne a fiscalização e administração de dados, considerando as proporções territoriais do Brasil, e segundo, o esforço que seria despendido para o combate à evasão fiscal, além da necessidade de se criarem novas leis para minimizar a elisão fiscal.

Ademais, em uma economia instável com a brasileira, esse imposto acabaria por afastar o investimento estrangeiro no país, bem como também acabaria proporcionando a fuga de capitais já existentes, o que vai de encontro às políticas econômicas nacionais que permitem uma taxa de juros bastante elevada, justamente para ser atrativa a estes.

Ante todo o exposto, oportuno ressaltar que, no momento, também não se faz necessária a criação de mais impostos num país com a elevada carga tributária de 35,17% do PIB (2019), a medida talvez mais eficiente a ser tomada agora seria a reestruturação do Sistema Tributário como um todo, para que este seja mais justo e não sufoque o contribuinte. Existem outras maneiras de atingir esse mesmo objetivo, o que poderia ocorrer através do aumento da alíquota do Imposto de Renda das Pessoas Físicas (IRPF) ou com o aumento da alíquota máxima do ITD (Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação) para permitir que os Estados tenham maior capacidade de arrecadação. O fato é que se instituído um novo imposto, e ocorresse a fuga do capital, isso geraria indiscutíveis prejuízos aos entes federativos.



## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11 ed. Salvador: Editoria JusPodivm, 2017

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Editora Malheiros, 2008.

ARAUJO, José Evande C; SILVA, Jules Michelet P. Q. **Medidas antielisivas na instituição e cobrança do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF)**. Brasília: Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados, 2015.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo, Saraiva, 2004, p.21.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. Rio de Janeiro: Forense, p. 4.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar PLP 277/2008**. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=38814>>. Acesso em

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar 950/2011**. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=497550>>. Acessado em: 10/10/2020.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar PLP 09/2019**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2191030>. Acesso em

BRASIL, Senado Federal. **Projeto de Lei do Senado nº 162 de 1989**. Disponível em <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD14DEZ1989.pdf#page=91>>. Acessado em 10/10/2020.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar PLP 202/1989**. Disponível em:<<https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/21594>>. Acessado em 10/10/2020.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei do Senado nº 534, de 2011**. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/101942>>. Acessado em: 01/10/2020.

BRASIL, Senado Federal. **Projeto de Lei do Senado nº 315, de 2015**. Disponível em:<<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/121420>>. Acessado em 10/10/2020.

BRASIL, Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar nº 183, de 2019**. Disponível em:<<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137929>>. Acessado em 10/10/2020

BRASIL, Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar nº 38, de 2020**. Disponível em:<<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/141181>>. Acessado em 10/10/2020

BRASIL, Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar nº 50, de 2020**. Disponível em:<<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/141223>>. Acessado em 10/10/2020

BOBBIO, Norberto. **A Era dos Direitos**. Nova ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p.24

CALIENDO, Paulo. **A tributação progressiva da renda e a redistribuição da renda: o caso do Brasil**. Revista da Faculdade Mineira de Direito, v. 20, n. 40, p. 190-214, 2017.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CALIENDO, Paulo. Direito tributário: Três modos de pensar a tributação: Elementos para uma teoria sistemática do direito tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. *E-book*.

CALIENDO, Paulo. **Direitos fundamentais do contribuinte e interpretação tributária: conceito e aplicação do princípio in dubio contra sacrificium**. Londrina: Scientia Iuris, v. 18, n. 1, p. 181-216, jul./2014, p. 183-184.

CALIENDO, Paulo. Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal. Fortaleza: Nomos, v. 33, n. 2, 2013. CALIENDO, Paulo. **Princípio da subsidiariedade em matéria tributária: o caso da expansão dos deveres de colaboração do contribuinte**. Londrina: Scientia Iuris, v. 20, n. 2, p. 28-50, jul./2016.

CARVALHO JR, Pedro Humberto Bruno de. **As discussões sobre a regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas: a situação no Brasil e a experiência internacional**. Nota Técnica IPEA n. 7, 2011. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota\\_tecnica/111230\\_notatecnicadinte7.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota_tecnica/111230_notatecnicadinte7.pdf)>. Acessado em 06/10/2020.

GLOBO. **Brasil vive fuga recorde de investidores estrangeiros e, questão ambiental pode piorar quadro**. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/economia/brasil-vive-fuga-recorde-de-investidores-estrangeiros-questao-ambiental-pode-piorar-quadro-24654959>>. Acesso em 16/10/2020.

HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1991.

LITVIN, Cesar. *In: Bienes Personales: todo lo que hay que saber sobre los cambios de un impuesto que impacta en la clase media y en los que tienen patrimonio en el exterior*. Disponível em: <<https://www.infobae.com/economia/2019/12/21/bienes-personales-todo-hay-que-saber-sobre-los-cambios-de-un-impuesto-que-impacta-en-la-clase-media-y-en-los-que-tienen-patrimonio-en-el-exterior/>>. Acessado em 16/10/2020.

LORDELO, João Paulo. **Noções ferais de direito e formação humanística**. Salvador: 2017

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O imposto sobre grandes fortunas**. Jus Navigandi, Teresina, ano 13, nº 1697, 23 fev. 2008. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/10977>>. Acessado em 07/10/2020.

MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva; LOCATELLI, Soraya David Monteiro. **O Imposto sobre Grandes Fortunas**. Revista tributária e de finanças públicas. Porto Alegre, n. 26, jun. 2011. ISSN: 1516-2711.

MARVAL. **Nuevas modiciaciones a la Ley del Impuesto sobre los Bienes Personales**. Disponível em: <<https://www.marval.com/publicacion/nuevas-modificaciones-a-la-ley-del-impuesto-sobre-los-bienes-personales-13490>>. Acessado em 16/10/2020.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. *E-book*.

MERQUIOR, José Guilherme. **O liberalismo – antigo e moderno**. 2. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1991.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. **Direito Financeiro e Justiça Tributária**, Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2004.

NOZICK, Robert. **Anarquia, Estado e Utopia**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1991.

OECD (2018). **The Role and Design of Net Wealth Taxes in the OECD**, OECD Tax Policy Studies, No. 26, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <<https://dx.doi.org/10.1787/9789264290303-en>> Acesso em 16/10/2020.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado e ESMAFE, 2004, p. 332.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. *E-book*.

PIKKETY, Thomas. **Capital and Wealth Taxation in the 21st Century**. In: National Tax Journal, June 2015, 68 (2), p. 449–458. Disponível em: <http://piketty.pse.ens.fr/files/Piketty2015NTJ.pdf>. Acessado em 10/10/2020.

QUEIROZ, Marcelo Cid Heráclito. **O Imposto sobre grandes fortunas**. Rio de Janeiro: Editora Lacre, 2012. *E-book*.

RAWLS, John. **Uma teoria da Justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE. **Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État – DGFIP. L'annuaire statistique 2010, Graphique 004**. Disponível em: <[http://www2.impots.gouv.fr/documentation/statistiques/annuaire2010/graph004\\_2010.htm](http://www2.impots.gouv.fr/documentation/statistiques/annuaire2010/graph004_2010.htm)>. Acessado em 07/10/2020.

SANCHES, J. L. Saldanha. **Justiça fiscal**. – Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos - FFMS, 2010, p. 13

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

SILVA, Jules Michelet P. Q. **Imposto sobre grandes fortunas, fuga de capitais e crescimento econômico**. Brasília: Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados, 2015.

SINDIFISCO. Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil. **Imposto sobre Grandes Fortunas Uma Oportunidade de Maior Justiça Tributária**. Nota Técnica nº 19. Brasília, 2010. Disponível em: <[https://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=8085:-sp-1109151603&catid=76&Itemid=172](https://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=8085:-sp-1109151603&catid=76&Itemid=172)> Acessado em 09/10/2020.

STF. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 551-RJ**. Relator Ministro Ilmar Galvão. DJ: 24/10/2002. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1522360>>. Acessado em 10/10/2020.

STF. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2010-DF**. Relator Ministro Celso de Mello. DJ: 11/03/2004. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1764331>> . Acessado em 10/10/2020.

STF. **Recurso Extraordinário 423768**. Relator Ministro Marco Aurélio. DJe: 10/05/2011. Disponível em <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2219868>>. Acessado em 10/10/2020.

STF. **Recurso Extraordinário 640452**. Relator Ministro Luís Roberto Barroso. DJe: 16/02/2016. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4071634>>. Acessado em 10/10/2020.

TIXIER, Gilbert; LALANNE-BERDOUICQ, Daniel. L'impôt sur les grandes fortunes: première partie. In: MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre grandes fortunas no Brasil**. 1ª Ed. São Paulo: Editora MP, 2010. p. 35-36.

URUGUAY. Ministerio de Economía e Finanzas. Dirección General Impositiva. **Boletín Estadístico Ano 2018**, p. 19. Disponível em: <<https://www.dgi.gub.uy/wdgi/afiledownload?2,4,864,O,S,0,35185%3BS%3B1%3B108,>>>. Acessado em 16/10/2020.

VÁRIOS AUTORES. **Taxing Wealth: Past, Present, Future. European Comission, Discussion Paper 003**, Caterina Astarita (ed.). 2015. Disponível em: [http://ec.europa.eu/economy\\_finance/publications/eedp/pdf/dp003\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/eedp/pdf/dp003_en.pdf). Acesso em 06/10/2020.